

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES
ESCUELA DE CIENCIAS JURÍDICAS**



**“EVASIÓN FISCAL Y SU INCIDENCIA EN LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA EN
EL SALVADOR”**

**TRABAJO DE GRADO PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO (A) EN CIENCIAS JURÍDICAS**

PRESENTADO POR:

**JOHANNA LISSETH FRANCO MARTÍNEZ
CYNTHIA PAULETTE GUTIÉRREZ GARCÍA**

DOCENTE ASESOR:

LICENCIADO SAMUEL MERINO GONZÁLEZ

CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR, JUNIO 2019

TRIBUNAL CALIFICADOR

**LIC. EUGENIO TEVEZ CASTILLO.
(PRESIDENTE)**

**LIC. NOÉ GEOVANNI GARCÍA IRAHETA.
(SECRETARIO)**

**LIC. SAMUEL MERINO GONZÁLEZ.
(VOCAL)**

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

Msc. Roger Armando Arias
RECTOR

Dr. Manuel de Jesús Joya Abrego
VICERRECTOR ACADEMICO

Ing. Agr. Nelson Bernabé Granados Alvarado
VICERRECTOR ADMINISTRATIVO INTERINO

Lic. Cristóbal Hernán Ríos
SECRETARIO GENERAL

Licda. Arely Castellón
FISCAL GENERAL INTERINA

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

Dra. Evelyn Beatriz Farfán Mata
DECANA

Dr. José Nicolás Ascencio Hernández
VICEDECANO

Msc. Juan José Castro Galdámez
SECRETARIO

Lic. René Mauricio Mejía Méndez
DIRECTOR DE LA ESCUELA DE CIENCIAS JURÍDICAS

Lic. Miguel Ángel Paredes B.
DIRECTOR DE PROCESOS DE GRADUACIÓN

Licda. María Magdalena Morales
COORDINADORA DE PROCESOS DE GRADUACIÓN DE LA ESCUELA
DE CIENCIAS JURÍDICAS

AGRADECIMIENTOS: JOHANNA LISSETH FRANCO MARTINEZ

Primeramente agradezco al **Padre, al Hijo y al Espíritu Santo**, como fuente principal de todo. Cuyo amor generoso y centrado hacia mí me guardo y dio sabiduría para llegar a cumplir mi meta. Hasta aquí me ha ayudado mi Dios.

A mi madre **María Amelia Martínez de Franco**, mi total agradecimiento, quien está en la medula de todo, quien cree en mí como nadie más lo hace, quien no se rinde fácilmente, hasta verme realizar cada uno de mis sueños, cuyo amor universal me apoya, nutre y da fuerzas de donde no puede haber más, me levanta una y otra vez, mi puerto seguro y en quien descanso. Gracias mami, todo te lo debo a ti. Este triunfo es de las dos.

A mi hija **Daniela Fernanda**, siendo el mayor tesoro de mi vida, mi motivación más grande para concluir mi carrera, cuyo amor y cariño fueron los detonantes de mi felicidad, esfuerzo y de mis ganas de buscar lo mejor para ella.

A mi hermana **Danny Diana Franco de Lara**, con quien estoy sumamente agradecida, suyo sacrificio permitió que yo lograra este sueño, quien pelea por mí tras bambalinas, gracias por tus oraciones, apoyo, compañía, aliento, amor incondicional y sin fronteras. Mi agradecimiento hacia ti es infinito e inefable, gracias también a mi cuñado **Ronaldo Lara**, quien es como mi hermano, gracias por su apoyo y a mi sobrino **Ronaldito**, por su dulce amor.

A mi padre **José Danilo Franco**, gracias por velar por mi bienestar y educación, gracias por tantos sacrificios.

A mis tías, **Fátima, Angélica, Delmy, Nohemí** y abuela **Victoria**, por su apoyo, tanto económico como moral, por tanto afecto, gracias a mis primas **Jaqueline, Rocio, Carolina y Tania** que son su espontaneidad y ocurrencias hicieron sobrellevar días difíciles, A mi primo **Nelson Martínez** por su apoyo y compañía. Gracias.

A mi tío **Oswaldo Martínez**, mi tía **Lucy** y mi prima **Eunice**, gracias por el apoyo brindado durante todo este proceso, tanto económico como moral estoy sumamente agradecida.

A mi tía **Margarita Rodríguez** y mi prima **Ámbar Mata**, cuya presencia en mi vida ha sido de bendición y su apoyo incondicional han sido parte fundamental desde mi niñez. Gracias infinitas.

A mi prima **Keren Sánchez** un agradecimiento especial, por sus palabras que motivaron y me llenaron de fuerzas para culminar mi carrera, a mi tía **MariaElena Peñate** y mi primo **Josué Sánchez**, gracias por todo su apoyo.

Le debo un profundo agradecimiento a mi tía **Marcos Argelia de Ulloa**, quien me acogió en su casa como a una hija y junto a mi prima (hermana) **Judith Ulloa** y mi sobrino **Ale**, mi primo **Marcos Ulloa** y mi tío **José María Ulloa**, me brindaron su colaboración desinteresada, cariño y cuidados. Gracias

Un agradecimiento especial a mi amiga incondicional, mi querida **Jeysi Baires**, sin tu ayuda, sabe Dios que habría sido aún más difícil. Gracias infinitas.

Mi compañera de tesis **Cynthia Gutiérrez**, quien me acompañó durante esta travesía, quien es mi amiga y a quien admiro y respeto mucho. Gracias por todo.

A mi asesor de tesis **Licenciado Samuel Merino**, excepcional profesional, quien con su conocimiento y disposición es parte fundamental de mi formación como profesional.

Por último, aunque no menos importante quiero darte todo mi agradecimiento a mi tía abuela **Clara Luz Rodríguez**, a quien respeto profundamente y quien con una sola acción junto a mi tía **Carmen Peñate**, lograron que yo llevara a cabo mi sueño, desde lo más profundo de mi corazón gracias a ambas.

AGRADECIMIENTOS

CYNTHIA PAULETTE GUTIERREZ GARCIA

Le doy gracias a DIOS infinitamente, porque me ha permitido culminar mis estudios satisfactoriamente y por no dejarme sola en ningún momento de mi vida y de este proceso que fue muy difícil para mí pero del cual he podido ver su mano y misericordia en mi vida y de ver que lo que el promete lo cumple, orgullosa de ser su hija y el padre que nunca me abandonara.

A mi Madre, María Lourdes García Montoya, por ser ella la que me impulso a reiniciar mi carrera y brindarme todo su apoyo en el cuido de mi hija cuando yo andaba estudiando, su sacrificio, empeño, por ser una gran mujer diga de imitar y un claro ejemplo de que se puede salir adelante cuando uno quiere.

A mi Hija, Nicole Alexandra Quintanilla Gutiérrez, que ha sido mi motivo para poder culminar mi carrera, por todos años en los que no podía darle la atención que merecía por tener tareas universitarias que hacer, por todas esas noches que me pedía que me durmiera con ella pero yo tenía que hacer las tareas , por todos esos fines de semana que en vez de andar en un parque con ella yo estaba frente a una computadora haciendo tareas, por estos 5 años que me perdí de su infancia pero que se que todo era por nuestro futuro, sin duda fue por ella que logre culminar la meta.

A mis hermanos, Hayshell García, Kryssia García y Luis Fernando García, por su apoyo en ayudarme a cuidar a mi hija, por ayudarme a llevársela al parque o a algún lado mientras yo realizaba tareas de la universidad, sin duda fueron un apoyo súper importante en mi carrera.

A mi abuelitos, Dolores García y Catalina Montoya, que desde el cielo se que se sienten orgullosos de mi porque me vieron empezar esta carrera y lastimosamente ya no están para ver que hoy estoy culminándola.

A mis amigos, que sin duda aguantaron mis momentos de estrés en este proceso, sobre todo a lamit de Barrientos que fue mi paño de lagrimas a la que siempre acudía cuando me daba por vencida dándome palabras de apoyo para no rendirme.

A mi compañera de tesis, Liss Franco, que sin duda fue todo un dilema el hacer grupo y que todo este proceso sin duda no fue en nuestro tiempo sino en el de Dios, pero le agradezco porque aun también siendo madre puso todo su empeño para poder terminar nuestra tesis y poder culminar nuestro trabajo de grado, gracias por apoyarme y darme las palabras exactas para no desistir de este proceso, lo logramos con la ayuda de Dios.

A mi asesor de tesis, licenciado Samuel Merino, que desde el primer momento que lo busque no dudo en decirme que si iba a ser nuestro asesor, gracias por ser el medio por el cual podamos finalizar este proceso de grado siempre se lo dije admiro lo que es y todo lo que sabe.

INDICE

RESUMEN.....	i
ABREVIATURAS Y SIGLAS.....	ii
INTRODUCCION.....	iii
CAPITULO I.....	1
ANTECEDENTES HISTORICOS DE LA RECAUDACION TRIBUTARIA Y EVASIÓN FISCAL.....	1
1. Antecedentes de la Investigación.....	1
1.1 Impuestos en la antigüedad.....	1
1.1.1 Impuestos que fueron evolucionando al mundo entero.....	2
1.1.2 Impuestos en la edad media.....	7
1.1.3 México en tiempos de la colonia.....	11
1.2 Antecedentes Históricas de la recaudación tributaria en El Salvador....	12
1.3 Antecedentes Históricas de la evasión fiscal en El Salvador.....	15
1.4 Los impuestos y La Recaudación Tributación en El Salvador.....	16
CAPITULO II	19
EVASIÓN FISCAL Y LOS FACTORES QUE INCIDEN EN LA EVASIÓN FISCAL.....	19
2. Evasión Fiscal.....	19
2.1 Definición de la Evasión Fiscal.....	19
2.1.1 Características de la Evasión Fiscal.....	20
2.1.2 Causas de la Evasión.....	27
2.2 Tipos y Formas de Evasión.....	31
2.2.1 Evasión simple.....	31

2.2.2 Evasión Agravada.....	31
2.3 Elusión Fiscal.....	32
2.3.1 Concepto de Elusión.....	32
2.4 Diferencias entre Evasión fiscal y Elusión Fiscal.....	32
2.5 Herramientas para combatir la evasión fiscal.....	34
2.6 Fundamento Jurídico.....	36
2.6.1 Constitución de la Republica de El Salvador.....	36
2.6.2 Ley de impuestos a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios de El Salvador.....	38
2.6.3 Código Tributario de la Republica de El Salvador.....	39
2.7 Factores que inciden en la evasión fiscal.....	40
2.7.1 Factores Económicos.....	40
2.7.2 Factores Sociales.....	42
2.7.3 Factores Políticos.....	44
CAPITULO III	47
LA INCIDENCIA EN LA EVASIÓN FISCAL EN LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA	47
3. Definición de Derecho Tributario	47
3.1 Principio de Legalidad.....	48
3.2 Principio de Justicia Tributaria.....	49
3.3 Principio de no confiscación.....	51
3.4 Principio de doble imposición.....	51
3.5 Tributos.....	53
3.5.1 Definición de tributos.....	53

3.5.2 Clasificación de los tributos.....	53
3.6 Finalidad de la tributación.....	55
3.7 Definición y conceptos básicos	56
3.8 Instrumentos utilizados por la administración tributaria para la recaudación de los tributos del impuesto sobre la renta e IVA.....	59
3.9 El pago o anticipo a cuenta.....	60
3.10 Como la evasión fiscal incide en la recaudación tributaria en El Salvador.....	61
CAPITULO IV.....	71
EL MECANISMO DE FISCALIZACIÓN Y CONTROL PARA PREVENIR, COMBATIR Y ERRADICAR LA EVASIÓN FISCAL EN EL SALVADOR.....	71
4. Actividades tributarias del Estado para prevenir, evitar, controlar y erradicar la evasión fiscal.....	71
4.1 Aspectos Generales.....	71
4.1.1 Recaudación de Impuesto por parte de la Administración Tributaria...	78
4.1.2 Objetivos de la Administración Tributaria.....	86
4.2 Fiscalización y control.....	88
4.2.1 Generalidades.....	88
4.2.2 Procedimientos.....	91
4.2.2.1 Procedimiento de liquidación Oficiosas.....	91
4.2.2.1.1 Procedimiento Administrativo.....	91
4.2.2.1.2 Concepto.....	91
4.2.2.1.3 Definición.....	93
4.2.2.1.4 El procedimiento Administrativo y La función Administrativa.....	94

4.2.2.1.5 Los Fines del Procedimiento Administrativo.....	95
4.2.2.1.6 Principios Generales del Procedimiento Administrativo.....	96
4.2.2.1.7 Principios Generales que Conforman el Procedimiento Administrativo.....	98
4.2.2.1.8 Regulación Jurídica del Procedimiento Administrativo.....	100
4.2.2.2 Fedatario Fiscal	105
4.2.2.2.1 Concepto de Fedatario Fiscal	105
4.2.2.2.2 Procedimiento de Fedatario Fiscal.....	106
4.2.2.2.3 Requerimiento Probatorio.....	110
4.2.2.2.4 Proceso Sancionatorio.....	113
4.2.2.2.5 Diagnostico del Sistema Tributario y Recomendaciones de Política.....	115
4.2.2.2.6 Medidas Propuestas del Fedatario para disminuir la Evasión Fiscal.....	116
4.2.2.3 Auditor Fiscal.....	118
4.2.2.3.1 Antecedentes de la Auditoria.....	120
4.2.2.3.2 Definición, Finalidad e Importancia de la Auditoria.....	123
4.2.2.3.3 Clasificación y Características de la Auditoria.....	125
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	128
BIBLIOGRAFIA.....	130

RESUMEN

Por ser un fenómeno de naturaleza oculta y del cual viene desde la historia la forma en como se recaudan los tributos, la evasión fiscal presenta dificultades inherentes a su origen, posibilidad de medición y caracterización. Ciertas evidencias indican que proporciones importantes de ingresos públicos se dejan de percibir por este concepto, lo que condiciona el interés por su estudio en el ámbito institucional y académico. Las investigaciones sobre el tema, tanto en el plano teórico como en las diversas aproximaciones empíricas, destacan el análisis del contribuyente individual como las diferentes actividades tributarias del Estado para prevenir, evitar, controlar y erradicar la Evasión fiscal, un factor muy importante es la cultura fiscal que existe en el país como determinante social en El Salvador. Asimismo, los estudios de la investigación realizada señalan que las empresas privadas constituyen el principal objeto de interés en la lucha contra el incumplimiento fiscal y, en la actualidad, se resaltan cuestiones tales como la medición de la eficacia de las funciones realizadas por la administración tributaria. Por tanto, el resultado de la presente investigación consiste en exponer una revisión de la literatura sobre los enfoques de análisis de la evasión fiscal y como este incide en la recaudación tributaria en el país, y como los medios de control existentes pueden darle una solución que permita centrar las principales líneas de interés actuales y futuras sobre el tema.

ABREVIATURAS Y SIGLAS

Cn.....Constitución de la República.

CSJ.....Corte Suprema de Justicia.

CT.....Código Tributario.

DGII.....Dirección General de Impuestos Internos.

DL.....Decreto Legislativo.

DO.....Diario Oficial.

IVA.....Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles
.....y a la Prestación de Servicios.

LISR.....Ley del Impuesto Sobre la Renta.

LITBMPS.....Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes
.....Muebles y a la Prestación de Servicios.

LOFTAIIA.....Ley de Organización y Funcionamiento del
.....Tribunal de Apelaciones de los Impuestos
.....Internos y de Aduanas.

MH.....Ministerio de Hacienda

RA.....Recurso de Apelación

TAIIA.....Tribunal de Apelaciones de los Impuestos
.....Internos y de Aduanas.

INTRODUCCIÓN

Este trabajo de grado va referido a la evasión fiscal y su incidencia en la recaudación tributaria en El Salvador; es una investigación de carácter jurídico, formalista, en atención al objeto de la investigación, ya que lo que se estudia es como la evasión fiscal en El Salvador contribuye a que se dé una recaudación tributaria baja y se evadan de una u otra manera los impuestos son los mecanismos de control de la administración tributaria como lo son el auditor, la liquidación oficiosa y el fedatario fiscal, todo esto con el fin determinar cuál es el grado de eficacia de dicho procedimientos en la disminución de los índices de evasión fiscal en El Salvador y tener en cuenta cual es el que mayor eficacia tiene.

El presente trabajo de grado tiene un carácter documental, en el cual con la poca información que existe se logró indagar los medios con los cuales dicha administración trabaja con el afán de controlar aquellos evasores fiscales, para lo cual se utilizó material bibliográfico, asimismo podemos mencionar que la investigación concibe con ciertos problema jurídico desde una perspectiva estrictamente formalistas, descontando todo elemento fáctico o real que se relaciona con la institución o especie legislativa y su cometido es básicamente interpretar el derecho objetivo formal para lograr un mayor auge de conocimiento.

Dicho trabajo de grado se realizó con gran esfuerzo, esto para conocer más de lo que el derecho tributario ofrece y como las grandes empresas evaden los impuestos y tributos que por ley tienen que pagar y como las pequeñas y medianas empresas si deben pagar este tipo de impuestos y tributos e importante que es para las economías y para el Estado ejercer tal capacidad coercitiva disciplinando a quien evade para que no lo siga hacienda, al conocer respecto a este tema nos vimos en

el afán de conocer más respecto a dichos medios con los cuales se logró detectar los evasores fiscales.

En este caso se analizaron ciertas disposiciones normativas como: la Constitución de la Republica de El Salvador, el Código Tributario, la Ley De Impuestos Sobre La Renta, la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles, con la cual dicha investigación pretende conocer el rango de eficacia de cada mecanismo de control y el alcance que tienen dichos procedimientos administrativos en tales normativas. La manera como se llevará a cabo esta investigación es mediante el análisis normativo, para determinar cuál es el grado eficacia dentro de la fiscalización y control de la administración tributaria para lograr conocer como es aplicable en las diferentes áreas donde es necesario el tributo fiscal y como éste puede ser controlado.

Así, también, en dicho trabajo de grado se ve obligado a investigar en libros cuyos autores conocen sobre el tema, revistas y medios modernos como lo son las páginas web en los cuales se logró indagar en conocimientos mayormente explicados y del cual se guio de una manera más armónica acerca del tema en sí.

Las unidades de análisis fueron, la Constitución de la Republica de El Salvador, el Código Tributario, la Ley De Impuestos Sobre La Renta, la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles, en estas se centrara la investigación, en el sentido de conocer de una forma objetiva en general y principal, de esta investigación la cual consiste en determinar como la evasión fiscal contribuye en gran manera a la recaudación tributaria en el país y de cómo afecta en la economía del país, para esto desarrollamos los tipos y formas de la evasión, los factores que inciden en la evasión fiscal y la forma de recaudación tributaria que existe en el país.

El presente trabajo de grado, es muy importante para la determinación de las formas en cómo se da la evasión en nuestro país sobre todo para poder erradicar la evasión fiscal, a si también como se pueden mejorar o logran alcanzar lo esperado por la administración tributaria.

El capítulo uno, menciona los antecedentes históricos de la recaudación tributaria y la evasión fiscal y como en otras épocas se evadía y la forma de recaudación, las clases de tributos y los tipos de imposición de impuestos.

Capitulo dos, da a conocer los factores que inciden en la evasión fiscal los factores económicos, factores sociales y factores políticos, las causas de evasión en otro orden de ideas, en el cual no solo existe una sola forma de poder evadir, sino más bien con el tiempo esta se ha vuelto una conducta dentro de la sociedad repetitiva y evolutiva, ¿qué factores contribuyen para que se presente evasión tributaria?, ¿que los motiva?, ¿Quiénes evaden? ¿Por qué evaden?

Así también, demostrando tipos y formas de evadir, tomando en cuenta lo que son los conceptos, características y conductas adoptadas por lo que es la elusión fiscal, logrando así la diferencias entre evasión fiscal y elusión fiscal, realizando un conocimiento mayor referente al tema.

Capitulo tres, es el núcleo y unión del tema central ya que se habla de la Recaudación Tributaria en El Salvador, el Sistema de recaudación de los impuestos, los determinantes de la recaudación tributaria, los Procedimientos que existen para la recaudación tributaria y como incide la recaudación el hecho de como las empresas grandes evaden de una manera grande los tributos que deberían pagar como todo ciudadano salvadoreño.

Capitulo cuatro, Aspectos generales referente a las actividades tributarias del Estado para prevenir, evitar, controlar y erradicar la evasión fiscal, recaudación de impuesto por parte de la administración tributaria a si también las funciones básicas de la administración tributaria, principios generales, objetivos de la administración tributaria, fiscalización y control en la cual se empleara en conocer sus generalidades, y finalmente se explicara los procedimientos utilizados de la administración tributaria: la liquidación oficiosa, concepto, definición, el procedimiento administrativo y la función administrativa, los fines y los principios generales del procedimiento administrativo, principio de legalidad objetiva, el principio del informalismo en favor del usuario y del administrado, sus regulaciones,

el procedimiento de liquidación oficiosa, como como segundo medio se refiere al fedatario fiscal, sus obligaciones y procedimientos, regulación jurídica, proceso sancionatorio como también el diagnóstico del sistema tributario y recomendaciones de política y medidas propuestas del fedatario para disminuir la evasión fiscal, el tercer medio auditor fiscal, determinado cada medio según su función dentro de lo que es el control de la administración tributaria que por estos medios se combate y se erradica según su eficacia.

CAPITULO I

ANTECEDENTES HISTORICOS DE LA RECAUDACION TRIBUTARIA Y EVASION FISCAL

El propósito de este capítulo es conocer los antecedentes históricos de los tributos, como los tributos y los impuestos fueron avanzando durante la antigüedad, la edad media, en los tiempos de la colonia, y los antecedentes históricos de la forma en que se llevaba a cabo la recaudación tributaria en El Salvador y desde cuándo y la forma en cómo se evaden los impuestos en El Salvador.

1. Antecedentes de la investigación

1.1 Impuestos en la antigüedad

La similitud entre recaudadores de impuestos y ladrones también se encuentra en el significado básico detrás de la palabra impuesto, que es exacción. Literalmente, *exacción* significa 'obtener por la fuerza'. En comparación, su palabra hermana *extorsión* significa 'presión ejercida para obtener algo'. Los impuestos no son deudas, a pesar del hecho de que descuidadamente se refiere así a ellos. El principio de valor justo recibido que es la base para una deuda que se puede hacer valer legalmente no tiene cabida en una disputa de impuestos. Un impuesto se adeuda porque el gobierno ordena que se pague. No se requiere nada más. Por lo tanto, la esencia de un impuesto es el quitar dinero, o propiedad, o aún servicios, por el gobierno, sin pagar por ello. Cuando un gobierno quita tierra para construir una escuela, y paga por ello, esta clase de apropiación no es un impuesto.

Instintivamente, en todas las épocas, las personas han llamado a los del fisco ladrones porque operan por medio de amenazas e intimidación y no pagan por lo que se llevan. Por lo tanto, el epíteto de robo no es tan irracional como pueda parecer. El hombre de los impuestos, para los sistemas emocionales, es un Robin Hood burocrático que se lleva la riqueza donde pueda encontrarla, y como Robin Hood, con frecuencia hace mucho bien con el dinero que se lleva. Ya que sin ingresos los gobiernos colapsarían, la sociedad como se conoce desaparecería, y llegaría el caos. Por supuesto, el cobrador de impuestos difiere de Robin Hood porque su robo ha sido legalizado.

Existe un proverbio sobre impuestos en tablillas de barro de esta civilización perdida que dice: Puedes tener un Señor, puedes tener un Rey, pero al hombre que debes temer es al recaudador de impuestos. Obviamente los tiempos no han cambiado. Todavía le temen al recolector de impuestos, como lo demuestra una caricatura nacional reciente que muestra a un tributario apresurando a su contador para que termine su auditoría de impuestos, porque 'ya se le están acabando los tranquilizantes.

Hay mucho que se puede aprender de los antiguos, especialmente en el asunto de los derechos humanos. La libertad llegó de los griegos, quienes creían que la tiranía era la consecuencia de una clase equivocada de impuestos. Los romanos hicieron un agregado a la tesis de los griegos; En cualquier conflicto entre libertad e impuestos, la libertad siempre cederá.

1.1.1 Impuestos que fueron evolucionando al mundo moderno

La historia antigua de los impuestos tiene muchos paralelos notables en el mundo moderno. En seis mil años, los recaudadores de impuestos y los

tributarios no han cambiado mucho y las computadoras modernas tienen poco más que la vigilancia que todo lo abarca de los escribas de Egipto. El sentido moderno de justicia impositiva va a la zaga de aquel de los romanos. El reparto de ingresos no es un fenómeno moderno; fue desarrollado por los griegos y funcionaba sin burocracia. Los antiguos judíos batallaron una forma de terrorismo de impuestos que hace que los extremistas islámicos parezcan benignos.

Cuando se vean las antiguas raíces, no se tendrá ninguna ilusión sobre los impuestos y su potencial peligro a la misma civilización que se supone sostiene. Cuando se gravan los impuestos están jugando con fuego, y sin los controles y el cuidado adecuados, fácilmente se puede quemar todo lo que se ha construido, y las esperanzas de un mundo mejor se pueden volver humo. Por otra parte, los impuestos controlados adecuadamente han construido grandes naciones y han traído mucho bien a sus habitantes. En el mundo antiguo, la clase correcta de impuestos produjo la magnificencia de Grecia y se estaba en la grandeza del corazón de Roma y aún en el éxito y popularidad del César.

Los impuestos jugaron un papel fundamental en la política internacional antigua. Los imperios chocaron y batallaron por el derecho de gravar impuestos sobre el perdedor. Las conferencias de paz y tratados se centraron sobre el asunto de cuánto impuesto recibirían los victoriosos. Las naciones pequeñas se sublevaron o se engarzaron en intrigas internacionales para obtener ventajas impositivas.

En los tiempos antiguos, los impuestos eran la empresa más importante de la civilización. La vida en todos los niveles era primero y principal una lucha contra los impuestos¹.

La historia de los impuestos es casi tan antigua como la historia del hombre pensante. Desde las primeras sociedades humanas, los impuestos eran aplicados por los soberanos o jefes en forma de tributos, muchos de los cuales eran destinados para asuntos ceremoniales y para las clases dominantes. La defraudación de impuestos teniendo el carácter y destino que se les daba eran poco comunes, debido al control directo que de la recaudación hacían sacerdotes y soberanos.

Las primeras leyes tributarias aparecen en Egipto, China y Mesopotamia. Textos muy antiguos en escritura cuneiforme de hace aproximadamente cinco mil años, señalaban que “se puede amar a un príncipe, se puede amar a un rey, pero ante un recaudador de impuestos, hay que temblar”. En el nuevo testamento, aparece la figura de recaudador de impuestos en un apóstol llamado Zaqueo, siendo éste puesto algo detestable y poco santo como lo manifestaban los primeros discípulos de Jesús cuando iba a comer en casa de éste.

En Egipto, una forma común de tributar era por medio del trabajo físico (prestación personal), para lo cual se tiene como ejemplo la construcción de la pirámide del rey Keops en el año 2,500 A. C. misma que duro veinte años, participando aproximadamente unas 100,000 personas que acarreaban materiales desde Etiopia. También se encuentra en una inscripción de una tumba de Sakkara con una antigüedad de aproximadamente 2,300 años A. C. la que trata de una declaración de impuestos sobre animales, frutos del

¹ Charles Adams, *la historia de los impuestos*, (Mexico1999), pag.14-16

campo y semejantes. Por otra parte, en este mismo reino el pueblo tenía que arrodillarse ante los cobradores de impuestos del faraón, quienes además de presentar su declaración, tenían que pedir gracias. Las piezas de cerámica en ese entonces se usaban como recibos de impuestos. En la isla mediterránea de Creta, en el segundo milenio A. C. el rey Minos recibía hasta seres humanos como tributo.

Respecto a impuestos internacionales, los pueblos antiguos en sus relaciones con otras naciones tomaron a los impuestos como una forma de sujeción y dominio sobre los pueblos vencidos. Como ejemplo tenemos al Imperio Romano, el cual cobraba fuertes tributos a sus colonias, situación que permitió que por mucho tiempo los ciudadanos romanos no pagaran impuestos.

Los babilonios y asirios después de victoriosas campañas militares, levantaban monumentos indicando a los vencidos sus obligaciones económicas contraídas.

Augusto en Roma, decretó un impuesto del uno por ciento sobre los negocios globales llamado Centésima.

En China, Confucio fue inspector de hacienda del príncipe Dschau en el estado de Lu en el año 532 A. C. Lao Tse decía que al pueblo no se le podía dirigir bien por las excesivas cargas de impuestos.

En el México precolombino, se acostumbraba entregar a las aztecas bolas de caucho, águilas, serpientes y anualmente mancebos a los que se les arrancaba el corazón como parte de sus ceremonias religiosas. El cobro de impuestos y tributos, tuvo también sus cosas chuscas, se tiene noticia que el rey Azcapotzalco en una ocasión, pidió a los aztecas que aparte de la balsa

sembrada de flores y frutos que le entregaban como tributo, le llevaran también una garza y un pato echado sobre sus huevos, de tal manera que al recibirlos estuvieran picando el cascarón.

Los aztecas mejoraron su técnica de tributación, utilizaron a los calpixquis los cuales llevaban como signo distintivo o credencial una vara en una mano y un abanico y con la otra se dedicaban al cobro de tributos. Imponían fuertes cargas a los pueblos vencidos, situación que quedó asentada en los códigos pre y post cortesianos, mismos que muestran la infinidad de objetos, productos naturales como el algodón y los metales preciosos que eran utilizados como tributos. El Código Mendocino nos dice que se pagaban tributos también con artículos procesados como las telas, además de la existencia de un registro (matrícula de tributos). Posteriormente el tributo en especie de los aztecas, fue sustituido por el cobro de impuestos en monedas por el gobierno español.

El cobro de tributos para los incas en Perú, consistía en que el pueblo ofrecía lo que producía con sus propias manos al dios rey, mismo que a cambio les daba lo necesario para su subsistencia, apoyado claro por un ejército de funcionarios. Para hacer sus cuentas los Incas utilizaban unas cuerdas anudadas por colores (dependiendo del impuesto) llamadas “quipos”, las cuales se anudaban conforme a su cuantía. Eran tan complicados los procesos, que se tenía que solicitar la asistencia de asesores fiscales llamados “quipos-camayos”.

Como se puede observar, en la antigüedad, la forma de pagar y cobrar tributos no era del todo equitativa y más bien obedecía a situaciones de capricho, mandato divino o sojuzgamiento de un pueblo por otro. También podemos ver que los mismos seres humanos eran parte de los tributos y

eran destinados a sacrificios ceremoniales u obligados a realizar trabajos físicos. Algunas declaraciones de impuestos eran humillantes, ya que, al presentarlas, el contribuyente tenía que arrodillarse y pedir gracia.

1.1.2 Impuestos en la edad media

En la edad media los vasallos y siervos tenían que cumplir con dos tipos de contribuciones: las primeras eran prestaciones de servicios personales y otras de tipo económico, liquidables en dinero o en especie. Las primeras, de servicios personales radicaban en prestar el servicio militar, que consistía en acompañar a la guerra al señor feudal, obligación que se fue reduciendo con el paso del tiempo hasta que, en el siglo XIII, sólo era necesario acompañarlo hasta los límites de determinada región, no muy lejana y por cuarenta días únicamente.

Los vasallos tenían la obligación de prestar guardia en el castillo del señor feudal y de alojar en su casa a los visitantes del mismo. Este tipo de contribución disminuyó y devino en la obligación de recibir sólo cierto número de visitantes durante un determinado tiempo u ocasiones al año. Otro tipo de contribución de los vasallos era la de asesorar al señor en sus negocios, de tal manera que tenían que asistir a las audiencias, las que con el tiempo se redujeron a tres en el año durante la pascua, el pentecostés y la noche buena.

Los siervos, como parte del tributo en servicios personales, cultivaban las tierras de su señor ciertos días a la semana, para lo cual, participaba con sus manos o con la fuerza de trabajo de sus animales de carga o con ambos. En esta época, los obligados a pagar tributo pagaban tasas de rescate, que consistían en el pago de determinadas cantidades con el propósito de suprimir servicios personales o en especie, así con el tiempo se fueron

sustituyendo los servicios personales por prestaciones en dinero, con lo que nacieron los diferentes tipos de impuestos.

Los impuestos en especie consistían en la participación de los productos de la tierra como gallinas y cera. También se recibían derechos en metálico o en granos por cada cabeza de ganado, buey, carnero, puerco o cabra. Otro derecho en especie consistía en que los labriegos estaban obligados a cocer pan en el horno del señor, a moler su trigo en el molino señorial, y a pisar las uvas en su lagar, lo que generaba ganancias al patrón en derechos por el uso de sus instalaciones. A estas contribuciones se le denominó Banalidades, porque se instituyeron por medio de Bando, Pregón o Edicto. El clero recibía un impuesto en especie en forma de vino.

Un impuesto muy común fue el de la talla o pecho, que era pagado por cada familia de campesinos en forma de dinero o especie; se le llamaba de tal forma porque al pagarlo se hacía una talla con cuchillo en un pedazo de madera. Al principio el impuesto se estableció en forma arbitraria y posteriormente se logró fijar con cierta regularidad. Lo recaudado era destinado a diversos fines, como el casamiento de la hija del señor feudal, armar caballero al hijo, pagar el rescate del señor, adquirir equipo para las cruzadas, etc.

Además, existía un impuesto que gravaba la propiedad territorial que consistía en una talla en madera. Se dice que en Languedoc, el tributo gravaba solamente el inmueble sin importar la situación económica del propietario. Para tal fin, sólo se contaba como base un catastro que se iba renovando cada treinta años, el cual tomaba tres tipos de tierra según su fertilidad. Todo contribuyente sabía de antemano lo que tenía que pagar, pero si no estaba de acuerdo en el reparto, tenía derecho a que se le

comparara su cuota con la del otro vecino de la parroquia, elegido por el mismo, lo que se llama ahora derecho de igualdad proporcional.

Otro impuesto era el de la mano muerta, que consistía en el derecho que tenía el señor feudal de adjudicarse de los bienes de los difuntos cuando estos morían sin dejar hijos o intestados. Los colaterales podían pedir la herencia con el permiso del señor feudal, pero siempre y cuando pagaran un rescate muy elevado que se le llamaba derecho de relieve. El señor también se adjudicaba de los bienes de los extranjeros que morían dentro de su territorio.

El diezmo formaba parte de los impuestos de la iglesia, mismo que consistía en pagar el contribuyente la décima parte de todos sus productos.

El impuesto de la barba era común en la Rusia de Pedro El Grande. En tiempos de Felipe III de España, existían los impuestos de nobleza, que fueron extendidos a títulos y órdenes.

Había un pago por el derecho del servicio de impartición de justicia, que pagaban los siervos y los villanos cuando comparecían ante los tribunales para solicitar justicia. Como paréntesis, es importante recalcar que nuestra Constitución en su artículo 17, nos da como garantía individual la gratuidad del servicio de justicia, que a la letra señala: “Los tribunales estarán expeditos para administrar justicia en los plazos y términos que fija la Ley; su servicio será gratuito quedando en consecuencia, prohibidas las Costas Judiciales”.

El impuesto de peaje, se cobraba al transitar por determinados caminos o por cruzar algún puente. El derecho por pasar los puentes se llamaba pontazgo.

Algunos autores mencionan que los señores feudales, cobraban derechos por el tránsito de mercancías, por pasar muelles, por pasar las puertas de las poblaciones. Las mercancías tenían una tarifa dependiendo de la calidad de las personas y se cobraban los derechos en dinero o en especie. Un ejemplo es que en el año de 1218 todo mercader foráneo que cruzará por San Owen o sus alrededores para vender especias en Inglaterra tenía que pagar al castellano una libra de pimienta; el juglar que ingresaba a Paris por la entrada de PetitChatellet, tenía que cantar una canción y los que traían monos sabios tenían que hacer trabajar a sus animales delante del recaudador. Actualmente los peajes y las alcabalas, se han convertido en impuestos de importación o exportación.

En la Edad Media las contribuciones que se cobraban llegaron a ser humillantes, indignos e intolerables, por ser impuestas obligatoria y arbitrariamente. Un ejemplo lo constituye derecho de toma, que consistía en que el señor feudal podía obtener todo lo necesario de sus siervos para condicionar su castillo pagando por ello el precio que el mismo fijara. Tenemos también el Derecho de Pernada, que consistía en el derecho que tenía el señor feudal sobre la virginidad de la mujer antes de contraer matrimonio.

Otros ejemplos que sucedieron alrededor del año 1500 en Europa, consistían en presentar sus impuestos en efectivo a los Kammerer (tesoreros). Actualmente en Alemania, los encargados de la administración financiera municipal, llevan el título citado en aquella época.

Los castigos que se infringían en la edad media por la omisión del pago de los impuestos, consistían en encarcelar a los infractores en la torre del castillo, en algo parecido a un calabozo húmedo, oscuro, sucio, con animales

e insectos; también utilizaban cámaras de tormento. Otro castigo para quien no pagara impuestos lo constituía el tener que pasarse el resto de sus días como galeote, es decir, forzado a trabajar en las galeras. Las personas que no podían o se negaban a pagar el diezmo también eran recluidas en la torre.

Colbert, quien fungía como ministro financiero del rey sol, estableció que el sistema fiscal debía estar tan sencillamente organizado que todos lo pudieran entender y pocos dirigir.

1.1.3 México en tiempos de la colonia

Durante los 300 años del sistema de gobierno colonial, hubo mucha confusión en el sistema recaudatorio, lo que provocó que la Nueva España no alcanzara los niveles de desarrollo deseados, debido a que los tributos recaudados eran muy pocos.

Entre España y la Nueva España hubo un gran intercambio de mercancías, lo que ahora llamamos importación exportación. Los productos importados de España consistían en vino, aceite, lencería, vajillas, jarcias, papel, objetos de hierro, vinagre, aguardiente, jabón, entre otros. La Nueva España exportaba oro, plata, grano o cochinilla, azúcar, y cueros sin contar una gran diversidad de productos más.

Por su parte España estableció que la colonia, sólo podía exportar y negociar con la metrópoli, lo que limitó su capacidad de realizar comercio y restringió su desarrollo económico.

Cuando se fundó la villa de la Veracruz, se establecieron varios impuestos como el quinto real, con el que se beneficiaban en primer término el rey de España, al que le correspondía un quinto del botín conquistado por los

españoles, otro quinto le correspondía al conquistador Cortés y el sobrante del botín se repartía entre los soldados que acompañaban al conquistador. Esto posteriormente provocó que el rey de España nombrara como tesorero real al español Alonso de Estrada y a los miembros de la hacienda pública como veedores, factores, contadores y ejecutores.

Un impuesto implantado con el propósito de sufragar los gastos que los barcos reales tenían al escoltar las naves que venían o salían de Veracruz a España, se llamaba de avería y lo pagaban de una forma prorrateada los dueños de las mercaderías llegando hasta el 4%. Dicha erogación dio término a mediados del siglo XVIII.

Había un impuesto denominado de altamirantazgo, en honor del Almirante de Castilla y a favor del mismo, el cual era implantado a todos los buques, así como a las mercaderías, tanto por la entrada como por la salida, de igual manera que por la carga y descarga de éstas. Este impuesto se implantó tanto en los puertos de España como de sus colonias y alcanzó hasta un quince por ciento².

1.2 Antecedentes Históricos de la recaudación tributaria en El Salvador

Las primeras manifestaciones de tributación se remontan en esta época, en donde los indígenas pagaban a los caciques y principales autoridades varios tipos de tributos o impuestos, según la ocasión, estos podían darse de dos formas: en especie o en mercadería, o incluso en servicios especiales que estaban obligados a prestar los pueblos sometidos; había tributos de guerra, religiosos, etc. A cambio de ellos, los indígenas recibían beneficios en su comunidad, tiempo después los tributos consistieron en alimentos piedras y joyas.

²<http://www.eumed.net/libros-gratis/2011a/912/Historia%20de%20los%20impuestos.htm>

En el tiempo de la conquista ante el descubrimiento de América por Cristóbal Colón, a los conquistadores se les concedieron licencias para el cobro de tributos que serían entregados a la corona española, de tal forma se empezó a esclavizar a los indígenas de la región obligándolos a trabajar para los encomenderos. Había quedado establecida la imposición del sistema de la encomienda para controlar a la población nativa, este sistema fue recompensado con el servicio brindado a la corona y consistía en la asignación de un número de indígenas adultos quienes debían pagar al encomendado un tributo en productos o trabajo.

Con el nacimiento de la República de El Salvador y de la independencia de Centro América los habitantes del área tributaban a España diversos impuestos tales como: Alcabala, Alcabala de Barlovento estos dos eran impuestos sobre el valor de la venta o trueque de todo tipo de bienes comercializados, salvo algunas excepciones, como fue el caso del maíz y el trigo; el Almojarifazgo que consistía en el derecho a pagar al fisco por las mercaderías al importarlas o al exportarlas; el Quinto Real que consistía en el derecho que tenía la corona a percibir el quinto real o sea el 20% de oro, plata, y piedras preciosas obtenidas por los súbditos en los rescates, presas de guerra, pesca en los golfos, labores de minas y lavado de los ríos; el papel sellado era un impuesto presentado como aplicación de los derechos y regalías del monarca, con objeto de mejorar la fiabilidad de las escrituras públicas y contribuir a los gastos de la monarquía.

El Diezmo que era un impuesto establecido en beneficio de la Iglesia y consistía en que toda persona debía entregar a la iglesia el 10% de lo producido, impuesto que fue perjudicial e injusto, porque para cobrarlo no se tomaba en cuenta si se había experimentado pérdida, y así, si en un cultivo se habían invertidos 500 pesos y de él sólo se sacaban 200 pesos, entonces

de esos 200 pesos se quitaba el 10%. Lo cual dificultaba el crecimiento económico, individual y social de los habitantes en general, no así de los españoles privilegiados, siendo esta tributación una carga insoportable originando las causas de los movimientos independentistas. Con el nacimiento del Estado Salvadoreño y ante sus necesidades para consolidarse se retoma algunos viejos impuestos para incorporarlos al sistema impositivo salvadoreño, es decir tomando el modelo español aquellos impuestos adaptables a las circunstancias temporales y espaciales

El crecimiento de la población era y es otro factor que obligaba al Estado a crear nuevas fuentes de ingresos o reformas a las leyes tributarias, como las hechas en el año 2009, a fin de obtener recursos de que disponer y sufragar en gran medida las necesidades de las personas y los servicios públicos, esto trajo como consecuencia la creación de nuevos impuestos o el aumento en el cobro de impuestos existentes con el propósito de hacer llegar más ingresos al fisco y cumplir con las obligaciones Estatales. Existió también desde la creación de los impuestos la tendencia de parte de los contribuyentes a la práctica de la evasión de los impuestos, y esto sucedía por no contar con un adecuado sistema de control tributario que permitiera al Estado requerirlos adecuadamente para el cumplimiento del pago de los impuestos, problema que aún subsiste en la coyuntura social y financiera actual y en el cual la división de poderes en El Salvador logra darle efectividad y transparencia, pero no lo logra de la forma que se espera o como el deber ser lo impone.³

³ Félix Saúl Alvarenga Noches et al., *“La Potestad Tributaria Material y efectiva en El Salvador”*, (Tesis de Grado, Universidad de El Salvador, 2015), Pág. 23-28

1.3 Antecedentes Históricos de la Evasión fiscal en El Salvador

En lo que respecta a El Salvador en particular, predomina la falta de datos oficiales sobre evasión, actualizados y basados en metodologías de medición estables, confiables y verificables. Una de las fuentes oficiales más conocidas al respecto fue una publicación de la Secretaría Técnica de la Presidencia (2012), durante la gestión del ex presidente Mauricio Funes, la cual básicamente contenía información estadística solamente sobre evasión de IVA, y basada en información de un estudio publicado por la DGII que también fuera retomado luego en otra publicación del Ministerio de Hacienda. No obstante, la falta de datos integrales sobre evasión, a partir de los datos de recaudación tributaria presentados en la publicación de la Secretaría Técnica, la Fundación de Estudios para la Aplicación del Derecho (FESPAD) estimó que la tasa de evasión tributaria era del 35 % del potencial de recaudación, es decir unos USD 1,719 millones. No sería hasta 2015 que el tema de evasión y elusión fiscal (y la información disponible) ocupara tanto espacio en la agenda pública, cuando viera la luz el estudio denominado “Efecto Redistributivo de la Política Fiscal en El Salvador. Año 2013”, elaborado como seguimiento a los resultados de un trabajo de grado de la Universidad Centroamericana “José Simeón Cañas” (UCA), y publicitado por el Ministerio de Hacienda en 2015.

Sumados los montos totales de evasión estimada del ISR, resulta que en ese concepto se habrían evadido USD 935.51 millones, siendo el 85 % evadido por empresas y solo el 15 % por personas naturales. Según distintas fuentes presentadas comparativamente en el citado informe, el promedio de evasión de renta corporativa respecto a su recaudación potencial, en el período entre 2002 y 2008, fue del 53 %. En lo referente a la tasa de evasión del IVA, se cita el mismo estudio de la DGGII (2012)²³ cuyos índices de evasión fueron

presentados en 2012 por la Secretaría Técnica. Según este informe, la tasa de evasión del IVA habría disminuido desde el 42.4 % en 2000 hasta el 33.1 % en 2010; sin embargo, los resultados de la publicación de Lazo (2015), correspondientes al año fiscal 2013, indican esa tasa habría aumentado al 36 % del potencial de recaudación en dicho año.

El Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (ICEFI), por su parte, estimó de igual manera que la evasión del IVA disminuyó, yendo del 42 % en 2001 hasta un 32.2 % en 2013 (lo que marca una diferencia de resultado de 4 puntos porcentuales con la estimación del estudio de Lazo, que fue del 36 %). Para esta institución especialista en temas fiscales, finalmente la evasión del IVA presentaría un incremento del 32.2 % de 2013 hasta 33.5 % en 2015. Sin embargo, visto de forma panorámica, las estimaciones del ICEFI también apuntan (en igual sentido que los estudios de la DGII y de Lazo) a que la evasión habría disminuido en el período 2001-2015²⁵. En cuanto a la evasión del ISR, a pesar de estimar el ICEFI que el índice ronda el 40 %²⁶, este estudio no contiene una cuantificación de su tasa tan detallada como en el caso del IVA, debido a los obstáculos propios de este impuesto que ya se han mencionado para estimar su productividad: carencia de la distribución del ingreso nacional por remuneración de los factores de producción, los altos niveles de informalidad económica, la falta de controles sobre el ejercicio independiente de ciertas profesiones y los señalamientos de contrabando y defraudación aduanera, entre otros⁴.

1.4 Los Impuestos y La Recaudación Tributaria En El Salvador

Los tributos representan la mayor fuente de ingresos fiscales para el Estado, de acuerdo con su función, que es el sostenimiento del funcionamiento

⁴ Iniciativa social para la democracia, Informe de Análisis sobre la Evasión y Elusión Fiscal en El Salvador, Pág. 23-27.

estatal. De acuerdo con ello, el Código Tributario define a los tributos como “las obligaciones que establece el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, cuya prestación en dinero se exige con el propósito de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines” (Art. 11 CT).

El Código Tributario también clasifica a los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales, siendo los impuestos los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho generador está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o que económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo (Art. 13 CT); las tasas, por otro lado, son tributos cuyo hecho generador es la prestación efectiva o potencial de un servicio público a favor del contribuyente (Art. 14 CT); y la contribución especial, finalmente, es un tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o actividades estatales (Art. 15 CT).

Es necesario enfatizar que en la definición que el legislador formuló para los impuestos se evidencia que éste es el tributo más desigual, por su propia naturaleza, ya que no se impone con base a una contraprestación, sino de forma generalizada, sin garantizar certeza ni indicadores objetivos que midan el aprovechamiento real de cada monto aportado por el contribuyente. El fundamento de los tributos es entonces de carácter eminentemente político: la capacidad o potestad tributaria del Estado, otorgada por el soberano (el pueblo) mediante la delegación de funciones materializadas en los órganos de poder para regir la vida en comunidad, para lo cual se necesita financiamiento para lograr el cumplimiento de las actividades estatales. De ahí que sea congruente el hecho de que los ingresos tributarios sean los principales ingresos fiscales del Estado, sumando en 2015 el monto de USD

4,118.1 millones de los USD 4,276.8 millones de ingresos corrientes y contribuciones (el 96 % de los mismos).

Por otra parte, la definición legal del impuesto evidencia una evidente contradicción: en teoría la acción o el hecho generador pone de manifiesto la capacidad contributiva del contribuyente, lo cual sería válido solo si todos los impuestos fuesen directos; es decir que, en el caso de los impuestos indirectos, el Estado presume que, al realizar el hecho generador, el contribuyente tiene capacidad de pago, aunque ello no sea así en la realidad.

Los impuestos directos son los que mejor representan los principios de los que debe estar revestida la facultad tributaria de la administración pública, porque estos se gravan sobre las rentas o el patrimonio del sujeto pasivo del impuesto (el contribuyente), adecuándose de tal forma a su capacidad de pago. El mejor ejemplo de esta clase de impuestos es el Impuesto sobre la Renta (ISR), el cual grava los ingresos de personas naturales y jurídicas provenientes de actividades lucrativas.

Los impuestos indirectos, por lo contrario, se aplican sobre acciones concretas, generalmente transacciones económicas, consumo de bienes y servicios, transmisiones patrimoniales, entre otros, es decir actividades necesarias que no pueden eludir los particulares, siendo el mejor ejemplo de ello el Impuesto al Valor Agregado (IVA), que recae sobre la mayoría de productos o servicios que las personas adquieren para su consumo, siendo por tanto un impuesto que no se guía por la capacidad contributiva, marcando desigualdad tributaria en su imposición.

CAPITULO II

EVASIÓN FISCAL Y LOS FACTORES QUE INCIDEN EN LA EVASIÓN FISCAL

El propósito de este capítulo es dar una clara definición de evasión fiscal así como desarrollar cuales son las causas de la evasión fiscal, los tipos y formas que existen en que consiste la elusión fiscal y cuál es la diferencia entre evasión fiscal, cuales son las formas los mecanismos para poder erradicar la evasión fiscal y los factores que inciden en la recaudación tributaria en El Salvador.

2. Evasión Fiscal

2.1 Definición de la Evasión Fiscal

Según la Real Academia, en su acepción más próxima a la figura penal, supone “eludir con arte o astucia una dificultad prevista”, de lo que se sigue que, dado que la elusión evoca la acción y el efecto de eludir este último verbo es equivalente a evadir, en cuanto importa evitar algo con astucia o maña, no media dificultad alguna en este nivel, esto es, el idioma lingüístico, en admitir que nuestra evasión pueda denominarse también elusión⁵.

Según⁶ miembro de la Escuela Interamericana de la Administración Pública, en Río de Janeiro, desde un ángulo estrictamente jurídico, se vería a la evasión tributaria como un fenómeno atinente al ilícito tributario, si se

⁵Víctor de Santos, “*Diccionario de Ciencia Jurídicas, Políticas Sociales y de Economía*”, 2° Edición Reestructurada y Aumentada, (Universidad Ciudad de Buenos Aires Argentina, año: 1999), Pág.446.

⁶ Claudino Pita, “*Concepto de la Evasión Tributaria*” XVI Asamblea General del Centro Interamericano de Administradores Tributarios, (Asunción, Paraguay, 1985) Pág. 143.

observara desde un enfoque financiero significaría una pérdida de recursos por parte del Estado, si se la examinara desde el punto de vista de un administrador se la interpretaría como una forma de comprometer su propia eficiencia y desde un encuadre social, se la entendería como un desinterés por la propia comunidad.

2.1.1 Características de la Evasión Fiscal

En cuanto a sus características, la evasión consiste en un engaño, una defraudación, por lo que existe plena conciencia del evasor sobre sus obligaciones tributarias y sobre la finalidad de sus acciones. Este engaño puede ser realizado por cualquier contribuyente o responsable, desde quien tenga menos capacidad tributaria hasta los más grandes contribuyentes, sin embargo, como se ha venido analizando, el fenómeno de la irresponsabilidad fiscal está más comúnmente relacionado a quien tiene mayor capacidad tributaria, puesto que tiene mayores facultades para eludir el pago de los tributos, principalmente a través de procedimientos internos o entre personas jurídicas, cuyas operaciones son más susceptibles de sustraerse del radio de alcance de la facultad fiscalizadora de la Administración Tributaria.

Operaciones Fraudulentas comunes para lograr la Evasión Fiscal Suelen establecerse legalmente los medios de acción comunes de los administrados para lograr engañar al Fisco y así evadir el pago de tributos, pero la realidad social casi siempre va varios pasos por delante del ordenamiento jurídico, por lo que existen muchas más estrategias de evasión de las que pueda contemplar cualquier legislación de forma categórica.

Podría decirse que todo tributo puede ser eludido, puesto que todo hecho generador es susceptible de ser ocultado o encubierto en todo o en parte, así como también toda obligación tributaria puede ser evadida (aunque se descubra la defraudación y se imponga una sanción jurídica). Es decir que,

hasta los tributos menos comunes, suelen tener al menos un mecanismo de ser eludidos.

Sin embargo, es el ámbito de las relaciones comerciales aquél en el que más medios de eludir tributos se pueden dar; y de hecho, entre más complejas son dichas relaciones, más posibilidades de eludirlos existen. Por ello no es extraño que las personas jurídicas mercantiles y las personas físicas que reportan mayores ingresos, sean los sujetos de derecho que pueden recurrir a mayor cantidad de estrategias de defraudación fiscal, algunas de las cuales se abordan a continuación.

Su declaración impositiva y omisión de la declaración: La declaración es una obligación tributaria del contribuyente o responsable, derivada de la realización del hecho generador del tributo, y consiste en hacer del conocimiento del Fisco ese hecho, para que éste pueda cuantificar el monto de la prestación tributaria a pagar. Según el Art. 91 CT, los contribuyentes o responsables están obligados a presentar las declaraciones tributarias dentro del plazo estipulado para tal efecto, aun cuando ella no dé lugar al pago del impuesto, salvo en los casos expresamente señalados por las leyes tributarias.

Es evidente la importancia de la declaración tributaria, pues de ella depende el monto a pagar al Fisco. De ahí que la legislación salvadoreña presuma que la no presentación de la declaración se hace con la intención de engañar a la Administración Tributaria y evadir el pago del impuesto respectivo (Art. 254 inc. 2° CT), aunque por supuesto es una presunción que admite prueba en contrario, siendo dicha prueba en la mayoría de los casos, el avocamiento del administrado a la presentación de la declaración y/o a la liquidación correspondiente.

Sin embargo, la evasión comúnmente se constituye a través de una acción o conjunto de acciones que logran evitar que el Fisco tenga pleno conocimiento de los hechos gravados con impuestos, esto tiene como consecuencia que, al momento de declarar, el cálculo del impuesto a pagar no esté apegado a la realidad y, por ende, se fije un monto menor al que en realidad corresponde. Esto es la subdelegación.

La su declaración generalmente implica la incorporación de información falsa en la declaración tributaria, sin embargo, no es la única forma de ocultar la integridad del hecho o hechos generadores que generan el tributo a favor del Estado. De hecho, la mera declaración de información falsa es una práctica demasiado arriesgada para el evasor, si éste no se vale de otras maniobras evasivas que permitan justificar la información falsa que declara. Por esa razón la subdelegación comúnmente es una consecuencia o la fase final de toda una operación engañosa urdida por el infractor tributario.

Por supuesto, las operaciones evasivas pueden ser tan complejas y difíciles de descifrar que, si bien el resultado será una declaración hecha sobre la base de una conducta engañosa, el medio de evasión puede ser lo suficientemente sofisticado como para brindar al evasor la seguridad de incluir información verdadera en la declaración, aunque en algún momento se hayan ocultado en todo o en parte hechos generadores. Es una situación compleja pero posible, siendo el mejor de los casos el uso del fraude de ley, como en los paraísos fiscales, la residencia de empresas en domicilios extranjeros o el uso de testaferros, que permiten disfrazar de legalidad la situación económica del contribuyente, y en virtud de la cual realiza su declaración conforme a los hechos generadores no ocultados o disfrazados. En ese caso, comprobar administrativa o judicialmente la subdelegación es uno de los mayores problemas para determinar la existencia de la evasión.

Uso de prestanombres: El uso de testaferros o prestanombres consiste en valerse de otras personas físicas para ocultar la titularidad del hecho generador del impuesto. Es una maniobra que puede complicar mucho los procesos de fiscalización de la Administración Tributaria, puesto que los prestanombres suelen intervenir de forma aislada a las principales operaciones encubiertas u ocultas que generan el impuesto.

Esta técnica puede ser utilizada de diferentes maneras; por ejemplo, constituyendo accionistas a sueldo en otras empresas que mantienen aparentes relaciones comerciales con la principal empresa beneficiada. En ese caso, pueden simularse contratos mercantiles y alterar estados contables, entre otras actividades que permiten el traslado de ganancias de la empresa con más capacidad de pago, lo que evidentemente generará una situación económica reflejada en la declaración de impuestos, lo cual permitirá a la empresa principal pagar montos más favorables y así beneficiarse económicamente.

Por otra parte, las empresas “menores” o “secundarias” aparentemente propiedad de los prestanombres pueden también registrar beneficios fiscales al poseer condiciones, o características (como el giro) que les permitan pagar menos impuestos, incluso siendo beneficiadas con incentivos fiscales. Parecido, e incluso más beneficioso es el caso de utilización de prestanombres para constituir otros tipos de personas jurídicas, tales como fundaciones y asociaciones sin fines de lucro “fachadas”, vinculadas a los titulares de la empresa que traslada las ganancias, en favor de las cuales pueden realizar traslado de fondos, evadiendo con ello el pago de impuestos.

También el uso de prestanombres resulta una técnica bastante eficiente cuando se establecen mediante ellos personas jurídicas en otros territorios, ya sea en paraísos fiscales o en países en los que se pagan menos

impuestos, para trasladar ganancias. Ello también puede derivar en la creación de cuentas bancarias a través de los prestanombres para ocultar capitales que puedan influir en la determinación íntegra del impuesto respectivo.

Domicilio en el extranjero y paraísos fiscales: Las personas jurídicas domiciliadas en el extranjero son algunas de las prácticas comunes de grandes empresas con calidad de comerciantes transnacionales o internacionales. El domicilio en el exterior puede buscarse por la menor cantidad de costos fiscales que implica para las actividades mercantiles o, incluso, por la nula fiscalización a las empresas, que es el caso de los paraísos fiscales.

Estos casos pueden variar dependiendo de la naturaleza de las actividades de la persona jurídica, por ejemplo, si los titulares de grandes empresas en un país determinado establecen también empresas en otros países en los que gozan de incentivos fiscales, ello les permite eludir impuestos en el país que otorga los incentivos y a la vez trasladar ganancias desde el país en el que se pagan (mayores) impuestos.

También puede consistir en la utilización de otras personas jurídicas (principalmente fundaciones). En estos casos, podría ser más común la residencia en un paraíso fiscal, en los que las personas jurídicas creadas no deben hacer mayor esfuerzo para fingir que actúan legalmente, ya que, al no existir mayor fiscalización estatal, fácilmente la persona jurídica puede estar en total inactividad, salvo aquella necesaria para ocultar o encubrir los capitales trasladados desde el país de residencia del evasor.

La residencia en los paraísos fiscales puede utilizarse para evadir diversos impuestos, tales como el IVA y el ISR y a la transferencia de bienes inmuebles. Por ejemplo, en ellos las empresas “fachadas” pueden ser

utilizadas para comprar productos a bajo costo y luego venderlos a un precio mayor (sin retener ni declarar IVA, por supuesto) a favor de la empresa propiedad del evasor residente donde sí paga impuestos, aunque declarándolos como gastos y reduciendo así sus utilidades y la integridad del impuesto de renta que realmente corresponde.

Pero también la fijación de residencia en el extranjero puede ser utilizada para evadir el pago de impuestos en el caso de personas naturales, así por ejemplo las celebridades del mundo del deporte, el arte y el espectáculo pueden establecerse en países distintos al que ejercen sus actividades y en los que sus costos fiscales serán mínimos o nulos.

Uno de los principales problemas que presenta la utilización de paraísos fiscales para la aplicación de una sanción es que las faltas de controles están institucionalizadas, de modo que se revisten de legalidad las acciones de los evasores de impuestos, impidiéndose a los Estados que sí pagan impuestos poder sancionar las conductas, y especialmente cuando las operaciones evasivas han sido tan complejas que no pueden rastrearse en el país donde se comete la defraudación tributaria. Es una forma de fraude de ley.

Vacíos legales y fraudes de ley: Los vacíos de ley son los principales portillos para los evasores, puesto que la maniobra engañosa consiste, esencialmente, en burlar los controles estatales establecidos en la ley. La defraudación entonces se produce, por un lado, contrariando a la normativa tributaria, pero por otro, actuando mediante acciones a las que no tiene un alcance indicado la legislación o los procedimientos administrativos establecidos en ella. Los vacíos de ley pueden ser más evidentes en algunas legislaciones tributarias que en otras, pero sin duda posibilitando en la mayoría de casos la evasión de grandes contribuyentes.

Por supuesto, los altos índices de evasión no siempre dependen de los vacíos de ley, sino de otros factores tales como leyes defectuosas o la ineficiencia de la Administración Tributaria en sus funciones fiscalizadoras, algo que no siempre está relacionado a sus facultades legales, sino también a sus límites materiales.

Por otra parte, el fraude de ley (que bien podría darse por vacíos de ley, por contradicciones de ley o por ineficiencia administrativa) es una técnica que consiste en la utilización de una normativa jurídica para justificar el engaño al Fisco y lograr así evadir el pago de impuestos. Es dar apariencia de legalidad a la defraudación basándose en normas jurídicas. Algunos de los casos más evidentes son las operaciones amparadas en las legislaciones de paraísos fiscales, acciones a las que no tiene alcance la normativa del Estado afectado, pero que son plenamente legales en el sistema fiscal permisivo.

No facturación, doble facturación, sobrefacturación y subfacturación: La doble facturación y falta de facturación son conductas comunes en el sector del comercio formal en países como El Salvador, porque están relacionadas a aspectos de cultura fiscal, tales como las prácticas indebidas de imprentas en la emisión de facturas, las maniobras contables (para llevar múltiples libros de contabilidad en que se apoyen las empresas, por ejemplo), los comportamientos antiéticos de los auditores, la falta de exigencia de facturación de los consumidores finales (relacionado también a la baja cultura de responsabilidad fiscal del consumidor), entre otros.

La sobrefacturación y la subfacturación son prácticas más comunes en las relaciones comerciales transnacionales, en operaciones de importación y exportación. Éstas además tienen un mayor impacto tributario negativo cuando son realizadas por empresas beneficiarias de incentivos fiscales o domiciliadas en paraísos fiscales. Todos estos fenómenos relacionados a la

actividad de facturación están relacionados a otras maniobras defraudadoras del Fisco, tales como la subdelegación para la evasión del IVA y el ISR.

2.1.2 Causas de Evasión

Las causas de la evasión no son únicas. El examen del fenómeno de evasión fiscal nos permite colegir su grado de complejidad y su carácter dinámico; su reducción dependerá de la remoción de los factores que conllevan tales causalidades, debiéndose llevar a cabo unas series de medidas adecuadas a un contexto económico y social dado, a fin de lograrlo.

Todo sin perjuicio de que circunstancias ajenas al campo económico tributario puedan mejorar o afectar el nivel de cumplimiento impositivo.

En el marco de ideas de la complejidad del fenómeno bajo estudio, la doctrina ha enunciado diferentes causas que le dan origen⁷ en ese sentido se relaciona cuáles son las más comunes sin que con ello se pretenda agotar la existencia de múltiples factores de carácter extra-económicos que originan o incrementan sus efectos. Estas aparecen de la siguiente manera:

- 1) Carencia de una conciencia tributaria: se dice que implica que en la sociedad no se ha desarrollado el sentido de cooperación de los individuos con el Estado. El Estado lo conforman todos los ciudadanos y que el vivir en una sociedad organizada, implica que todos deben contribuir a otorgar los fondos necesarios para cumplir la razón de su existencia, cual es, prestar servicios públicos. Los ciudadanos saben que el Estado debe satisfacer las necesidades esenciales de la comunidad que los individuos por si solos no pueden lograrlo.

⁷ Las Causas de la evasión fiscal son: La no existencia de conciencia tributaria Contribuciones exageradamente altas y La compleja estructura del sistema tributario. La falta de expedición administrativa de las disposiciones fiscales, Bajo riesgo de ser detectado, La resistencia al pago de impuestos.

- 2) Sistema tributario poco transparente: La manera de que un sistema tributario contribuye al incremento de una mayor evasión impositiva, se debe básicamente al incumplimiento de los requisitos indispensables para la existencia de un sistema como tal, la definición general de sistemas menciona que, es el conjunto armónico y coordinado de partes de un todo que interactúan dependiendo una de las otras recíprocamente para la consecución de un objetivo común.

La apreciación de un sistema tributario se manifiesta como poco transparente, se refleja en la falta de definición de las funciones del impuesto y de la Administración Tributaria en relación a las exenciones, subsidios, promociones industriales, etc., donde la función de una surge como el problema de otro.

- 3) Administración tributaria poco flexible: El hacer referencia que al "hablar de administración tributaria, nos lleva indefectiblemente a hablar de sistema tributario, y uno de los principales aspectos que debemos tener en cuenta cuando nos referimos al sistema tributario, es el de su simplificación.", que sin lugar a dudas trae aparejada la flexibilización esta flexibilización es la que hace que ante los profundos y constantes cambios que se producen en los procesos económicos, sociales, y en la política tributaria en particular, la Administración Tributaria deba adecuarse rápidamente a las mismas.

La adecuación se produce porque, "...la administración tributaria es la herramienta idónea con que cuenta la política tributaria para el logro de sus objetivos, por ello la eficiencia de la primera condiciona el cumplimiento de los fines de la segunda "razón que conlleva a la exigibilidad de la condición de maleabilidad de la misma.

El inconveniente que se plantea, es que en la medida que el sistema tributario busca la equidad y el logro de una variedad de objetivos sociales y económicos, la simplicidad de las leyes impositivas es una meta difícil de lograr.

- 4) Bajo riesgo de ser detectado: El contribuyente incurre en una conducta de tipo fiscal, ésta produce entre otras consecuencias la pérdida de la equidad horizontal y vertical. Resulta de ello que contribuyentes con ingresos similares pagan impuestos muy diferentes en su cuantía, o en su caso, empresas de alto nivel de ingresos potenciales, podrían ingresar menos impuestos que aquellas firmas de menor capacidad contributiva.

Entre otras causas de la evasión tributaria se pueden citar las siguientes:

Estructura propia del sistema tributario de los países.

Anárquica distribución de facultades entre los distintos niveles de gobierno, sobre todo en países federales.

Bajo nivel educacional de la población.

Falta de simplicidad y precisión de la legislación tributaria.

La inflación.

Presión tributaria – elevadas alícuotas.

Existencia de una economía informal significativa.

Regímenes de regularización en forma permanente (moratorias, blanqueos, etc.)

Posibilidad de dejar de cumplir sin mayores riesgos.

Regímenes promocionales

Falta de difusión del uso los recursos provenientes de los tributos.

Falta de conciencia tributaria de los ciudadanos.

Ineficiencia de las propias Administraciones Tributarias (AATT).

Presencia de las empresas multinacionales con planificación fiscal agresiva.

Paraísos fiscales jurisdicciones de nula o baja tributación o como se dice en muchos países jurisdicciones no cooperantes.

Gran peso de los intangibles los cual dificulta asignar el verdadero valor de los mismos y lugar de su generación.

Sistema financiero con múltiples figuras sofisticadas que permiten movilizar dinero en forma rápida y sencilla.

Proliferación de regímenes fiscales especiales para atraer inversiones (ej. tax rulings).

Dificultad para controlar los precios de transferencia de las empresas multinacionales vinculadas: hoy más del 60% del comercio mundial se realiza mediante estas empresas y el 50% son operaciones intragrupo.

Economía digital, con el gran desarrollo tecnológico: el comercio electrónico, plataformas colaborativas, monedas digitales y nuevas formas de comercializar bienes y servicios aumentan las dificultades de gravar y controlar.

En este sentido, los esfuerzos de la Administración Tributaria deben, entonces estar orientados a detectar la brecha de evasión y tratar de definir exactamente su dimensión, para luego, analizar las medidas a implementar para la corrección de las inconductas detectadas.

2.2 Tipos y Formas de Evasión

2.2.1 Evasión simple. Definió a la evasión tributaria como “toda y cualquier acción u omisión, tendiente a eludir, reducir o retardar el cumplimiento de una obligación tributaria⁸”.

2.2.2 Evasión Agravada. Con el fin de evitar al fisco la difícil demostración del aspecto subjetivo del tipo, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando:

- a) Mediar grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes con los datos que surjan de las declaraciones juradas o con los que deban aportarse en la oportunidad en que medie liquidación administrativa de la obligación tributaria.
- b) En la documentación indicada precedentemente se consignen datos inexactos que incidan gravemente sobre la determinación tributaria.
- c) La inexactitud de las declaraciones Juradas o de los elementos documentales que las sustentan provengan de manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentadas. No se llevare libros de contabilidad, registraciones y documentos comprobatorios suficientes, cuando ello no estuviere justificado en relación a la magnitud del negocio o explotación. Se declaren o hagan valer tributariamente, formas o estructuras jurídicas inadecuadas o impropias de las prácticas de comercio, siempre que ello oculte o tergiverse la realidad o finalidad económica de los actos, relaciones o situaciones con incidencia directa sobre la determinación de los impuestos.

⁸ Antonio R. Sampaio Doria definió a la evasión tributaria como “toda y cualquier acción y omisión, tendiente a eludir, reducir o retardar el cumplimiento de una obligación tributaria”

Tipos de Evasión Fiscal: son las distintas maneras mediante las que el contribuyente intenta no pagar impuestos o pagar menos de los que le corresponden.

Los principales tipos de evasión fiscal son los siguientes:

1. Subdeclaración de impuestos.
2. Paraísos fiscales.
3. Designar un testaferro.
4. Fideicomiso o trust.
5. Cambios del país de residencia.
6. Lagunas en la legislación.

2.3 Elusión Fiscal

2.3.1 Concepto de Elusión

Consiste en la utilización de medios que emplea el deudor tributario para obtener una reducción de la carga tributaria, sin transgredir la ley. La elusión fiscal: consiste en evitar o retrasar el pago de determinados impuestos, utilizando para ello mecanismos y estrategias legales.

Cuando los legisladores redactan una ley, tratan de hacerlo con la máxima precisión posible, a pesar de eso, no es infrecuente que se produzcan ambigüedades en los textos legales, que dan lugar a diferentes interpretaciones. La ley puede entrar en conflicto con otras normas ya existentes o pueden surgir situaciones nuevas que no estaban previstas ni reguladas. Esto último es lo que se conoce como un vacío legal.

2.4 Diferencias entre Evasión Fiscal y Elusión Fiscal

La evasión se la puede denominar elusión, no significa desconocer una dificultad que se sitúa en un nivel de consideración ajeno al idiomático, porque al margen de que desde este punto de vista sea más adecuado denominar el delito como evasión entre nosotros este vocablo es el que más se identifica con la esencia de la infracción. La “elusión” la doctrina tributaria que la distingue de aquélla hace referencia a otra cosa y, a partir de ello, se genera un debate sobre si la evasión comprende o no a la elusión.

Ese debate, en rigor, tiene como punto inicial de la discordia la falta de acuerdo sobre qué constituye la elusión. Así, en posición que excluye de la evasión a la elusión, se dice que ésta es “la acción individual en proceso lícito, tendiente a alejar, reducir o postergar la realización del hecho generador, que opera como un recurso para minimizar dentro de las opciones legales, los costos tributarios”, o lo que es igual, que la elusión supondría la evitación lícita en el pago de un tributo; en tanto la evasión, el logro ilícito de igual fin.

En sentido similar y entendiendo por elusión el hacer uso de una opción dentro de las que la ley otorga, se dice que al tratarse de una conducta que, aunque tiende a eliminar o reducir la carga Fiscal, por lo que no puede considerarse una acción prohibida, rige el principio de reserva. Otros autores dan su postura sobre la base de que la elusión se diferencia de la economía de opción y representa un fraude antijurídico por abuso en las formas, estiman que la evasión la comprende. La elusión es el cambio en el comportamiento con el objetivo de reducir la obligación impositiva.

En cambio, la evasión impositiva es el no pago de determinados tributos que la ley impone.

Se busca que el sistema impositivo no altere el conjunto de decisiones que tiene el individuo antes de ser introducido el impuesto. Si el contribuyente

elude impuestos significará que su comportamiento se vio afectado más allá del efecto ingreso negativo. Por otra parte, el tratar de minimizar la evasión impositiva es una forma de no alterar la justicia distributiva.

Esto es cuando hay contribuyentes con iguales obligaciones tributarias; habrá quienes aprovechándose del carácter no general del monitoreo fiscal decidan no pagar y seguir usufructuando de los bienes públicos.

2.5 Herramientas para combatir la evasión fiscal

Las herramientas a utilizar para subsanar esas falencias que afectan en forma directa el nivel de recaudación.

Conciencia Tributaria: El Estado debería incrementar su rol de educador en el tema tributos, se deberían profundizar las medidas tendientes a informar a la ciudadanía sobre los efectos positivos del pago de los tributos y la nocividad que produce la omisión del ingreso de los mismos.

El cumplimiento fiscal debe ser inculcado a los ciudadanos desde temprana edad, se debe comenzar en la etapa de la educación primaria a los fines de arraigar estos conceptos desde la niñez. Las funciones vitales que cumple el Estado para con la sociedad, como la educación, justicia, salud y seguridad, hacen que exista por parte de los habitantes una especie de apatía sobre la política tributaria y con ello un desinterés social general.

La tarea a desarrollar en este ámbito es inmensa, con un gran abanico de posibilidades, queda en manos del gobierno analizar los costos que pudieran derivar de su inserción en los planes de educación cívica de las futuras generaciones.

Este proceso de culturización tributaria, es imprescindible utilizar todas las herramientas al alcance del Estado, a modo de ejemplo podemos citar:

a) Publicidad Masiva: En este sentido la Administración de Ingresos Públicos ha realizado cortos publicitarios en los medios televisivos, los que dan ejemplos sobre actos de evasión consumada.

b) Participación de los Consejos Profesionales: Contar con la colaboración de los Consejos Profesionales tiene un doble efecto, por un lado, se logra la participación directa de la matrícula, y por otro el efecto multiplicador con que cuentan estos entes, no solo por contar con personas con un nivel de conocimiento superior a la media de la sociedad, sino también por la inserción de ellos en la población.

c) Difusión tributaria: Se debería incrementar la difusión inductiva realizada por el propio Organismo, llevada ésta a despertar o estimular la conciencia social, poniendo de relieve los beneficios de la menor onerosidad que produce el cumplimiento en término.

d) Inclusión en planes de estudios integrales: Si bien la inclusión de esta temática en los planes de estudios supera las facultades de dicha rama tributaria, sería de interés que las propias autoridades educativas en acuerdo con las propias del Ministerio de Economía, realicen en forma conjunta un plan destinado a este fin.

Por ello, la Administración Fiscal en el mejoramiento de su sistema tributario debe propender.

1) Respetar los principios de equidad, tanto vertical como horizontal.

2) Que las leyes tributarias respeten los principios de proporcionalidad⁹, igualdad¹⁰, transparencia, no confiscatoriedad, etc.

⁹ El principio de proporcionalidad responde a la idea de evitar una utilización desmedida de las sanciones que conllevan una privación o una restricción de la libertad, para ello se limita su uso a lo imprescindible que no es otra cosa que establecerlas e imponerlas exclusivamente para proteger bienes jurídicos valiosos

3) Observar principios constitucionales que en definitiva apuntalan un sistema respetuoso de los derechos y garantías individuales insertas en la carta magna.

4) Respetar el principio de economicidad de los impuestos.

5) Administración Tributaria poco flexible. Esta situación de exigencia de versatilidad del sistema tributario como consecuencia de la necesidad de ensamblar ambos objetivos, torna imprescindible una coordinación permanente entre los administradores tributarios y los que deciden la política fiscal.

A los fines de una apreciación sobre algunas etapas del proceso de fiscalización, mencionamos que el mismo estaría conformado por:

1) Política de fiscalización.

2) Padrón actualizado de transacciones económicas.

3) Selección de contribuyentes.

4) Operación.

5) Control de gestión.

2.6 Fundamento Jurídico

2.6.1 Constitución de la República de El Salvador

El ordenamiento jurídico positivo es diferente en cada Estado por lo que también varían en este sentido el sistema de fuentes del Derecho Tributario ya que algunas fuentes aparecen casi unánimemente reflejadas como la Constitución, la ley, los tratados internacionales, la costumbre, la

¹⁰ El principio de igualdad ante la ley es el que establece que todos los seres humanos son iguales ante la ley, sin que existan privilegios ni prerrogativas de sangre o títulos nobiliarios. Es un principio esencial de la democracia.

jurisprudencia, los reglamentos, la doctrina, ordenanzas, decretos ley, decretos con fuerza de ley, los principios generales del derecho entre otras no así algunas fuentes observadas en el campo tributario verbigracia las instrucciones, las órdenes interpretativas, circulares entre otras.

La doctrina consideran que las fuentes dependen de las subdivisiones del Derecho Tributario así para el derecho tributario constitucional su fuente se identifica con los preceptos constitucionales relacionados con la materia tributaria, en el derecho tributario sustantivo solo se reconoce la ley al igual que el derecho tributario penal; para el derecho tributario administrativo sus fuentes son la ley, decretos reglamentarios y las resoluciones de organismos administrativos, la doctrina, la jurisprudencia y la costumbre el mismo caso se observa en el derecho tributario procesal.

En el derecho tributario internacional se reconocen a los convenios, tratados o acuerdos internacionales y normas legal del país que ratifica. En El Salvador constituyen fuentes del ordenamiento tributario de conformidad al artículo 5 del código tributario las siguientes: a) Las disposiciones constitucionales; b) Las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley; c) Los reglamentos de aplicación que dicte el órgano ejecutivo y, d) La Jurisprudencia sobre procesos de constitucionalidad de las leyes tributarias.

Constituyen fuentes del ordenamiento tributario la doctrina legal emanada de los procesos de amparo de la Sala de lo Constitucional, así como la proveniente de la Sala de lo Contencioso Administrativo ambas de la Corte Suprema de Justicia y del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos.

La doctrina legal la jurisprudencia establecida por los tribunales antes referidos, en tres sentencias uniformes y no interrumpidas por otra en contrario, siempre que lo resuelto sea sobre materias idénticas en casos

semejantes. Con lo establecido en el artículo 5 literal “a” del código tributario referido a las fuentes del ordenamiento tributario se coloca a las disposiciones constitucionales en primer plano.

La Constitución según la Sala de lo Constitucional en la sentencia emitida el 14 de febrero de 1997 no es la mera codificación de la estructura política superior del Estado salvadoreño, sino que si bien define esa estructura lo hace a partir de un determinado supuesto que radica en la soberanía popular y en el reconocimiento de la persona humana como el origen y fin de la actividad estatal.

La Constitución como fuente del Derecho Tributario es necesario recordar algunos aspectos de vital importancia como lo es el contenido de la misma ya que no es posible analizarla como fuente de derecho si no se conoce de manera precisa lo que ella contiene en sus disposiciones¹¹.

2.6.2 Ley de impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios (IVA) de El Salvador

El pago del IVA recae mayoritariamente sobre las personas naturales en calidad de consumidores finales o usuarios de los servicios que utilicen. Las empresas y negocios que producen o comercializan bienes gravados con IVA, tiene el beneficio del Crédito Fiscal, esto es, la compensación del IVA pagado sobre bienes insumos y servicios, en bienes adquiridos y necesarios para la producción y/o comercialización de los bienes y servicios gravados con el 13%. Las demás, aun cuando no gocen de crédito fiscal, el IVA, pagado es trasladado al precio de venta, confirmándose que el impuesto pesa sobre la población en general y con fuerte incidencia en los estratos

¹¹ Fátima Lisseth García García et al., “*La eficacia del Federatario Fiscal como Mecanismo para evitar La Evasión Fiscal*”, (Tesis de Grado, Universidad de El Salvador, 1998), Pág. 23-25

más pobres, ya que en realidad no es un impuesto a la transferencia, sino un impuesto al consumo.

2.6.3 Código Tributario de la República de El Salvador

Los tributos representan la mayor fuente de ingresos fiscales para el Estado, de acuerdo con su función, que es el sostenimiento del funcionamiento estatal. De acuerdo con ello, el Código Tributario define a los tributos como “las obligaciones que establece el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, cuya prestación en dinero se exige con el propósito de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines” (Art. 11 CT).

El Código Tributario también clasifica a los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales, siendo los impuestos los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho generador está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o que económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo (Art. 13 CT); las tasas, por otro lado, son tributos cuyo hecho generador es la prestación efectiva o potencial de un servicio público a favor del contribuyente (Art. 14 CT); y la contribución especial, finalmente, es un tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o actividades estatales (Art. 15 CT). Es necesario enfatizar que en la definición que el legislador formuló para los impuestos se evidencia que éste es el tributo más desigual, por su propia naturaleza, ya que no se impone con base a una contraprestación, sino de forma generalizada, sin garantizar certeza ni indicadores objetivos que midan el aprovechamiento real de cada monto aportado por el contribuyente.

El fundamento de los tributos es entonces de carácter eminentemente político: la capacidad o potestad tributaria del Estado, otorgada por el soberano (el pueblo) mediante la delegación de funciones materializadas en

los órganos de poder para regir la vida en comunidad, para lo cual se necesita financiamiento para lograr el cumplimiento de las actividades estatales. De ahí que sea congruente el hecho de que los ingresos tributarios sean los principales ingresos fiscales del Estado, sumando en 2015 el monto de USD 4,118.1 millones de los USD 4,276.8 millones de ingresos corrientes y contribuciones (el 96 % de los mismos).

2.7 Factores que inciden en la evasión fiscal

2.7.1 Factores Económicos

El factor económico que incide sobre la evasión fiscal y como consecuencia la poca recaudación tributaria, es el golpe y acto impacto en la economía del contribuyente, en sus ganancias y la utilidad que le genera este dinero en beneficio propio.

Existe una tendencia fuerte de muchos comerciantes y contribuyentes individuales, que piensan que no es justo dividir sus ganancias o utilidades con el Estado, hecho que disminuye sustancialmente su patrimonio y capital de trabajo. Es aquí donde estos contribuyentes no han interiorizado la definición básica de impuesto, como deber legal de cada ciudadano con su gobierno. Normalmente el contribuyente, cree que no hay equidad cuando se pagan tributos al gobierno, debido a que gran parte de sus ganancias, debe parar en las manos del Estado, para que sea mal administrado por los funcionarios de turno.

Este factor hace énfasis en la ideología del contribuyente que esforzarse tanto para obtener buenas ganancias no tiene sentido al momento de liquidar sus impuestos, ya que ese dinero sale de sus bolsillos.

En cuanto a la destinación de los recursos públicos es necesario explicarles a los ciudadanos cuál es la utilidad del pago de los impuestos que estos

realizan como sujetos pasivos del impuesto para que entiendan el impacto negativo que genera el no pago de éstos debido a que desestimulan la inversión en educación, salud, infraestructura vial, entre otras.

La Administración fiscal en el mejoramiento de su sistema tributario debe propender a Respetar los principios de equidad, tanto vertical como horizontal (Equidad horizontal: los iguales deben ser tratados de igual manera. CN art. 4 equidad y CN art. 16 igualdad). Exenciones y evasión y Equidad vertical: si A gana lo mismo B no hay problema, pero si gana el doble, debe pagar doble, más o menos).

Que las leyes tributarias respeten los principios de proporcionalidad, igualdad, transparencia, no confiscatoriedad, etc.

Observar principios constitucionales que apuntalan un sistema respetuoso de los derechos y garantías.

Respetar el principio de economicidad de los impuestos.

Administración Tributaria poco flexible: Cuando hablamos de Administración Tributaria nos lleva a tratar el sistema tributario y uno de los aspectos a tener en cuenta es su simplicidad y, por ende, su flexibilidad a la situación que se está viviendo en el país por cambios económicos, sociales y políticos que atraviesa el país, logrando así que el ciudadano no quiera evadir impuesto.

Uno de los grandes inconvenientes que se nos plantea, es que en la medida que el sistema tributario busca la equidad y el logro de una variedad de objetivos sociales y económicos, la simplicidad de las leyes impositivas es una meta difícil de lograr.

Altas Alícuotas: Esta es una de las causas de la evasión en el país, ya que se tienen alícuotas muy altas que debemos pagar al fisco, por lo tanto, los

contribuyentes declaren menos ingresos para que la contribución al fisco sea menor y no absorba toda su ganancia. Es decir, es una tentación a evadir. También cuando se presentan distorsiones, por ej. Sistemas tributarios que elevan demasiado los impuestos directos (Gravamen que pagan los contribuyentes según el nivel de ingreso y riqueza, cuya recaudación es realizada directamente por la autoridad tributaria), se produce consecuencias evasivas como la emigración de capitales a otros países.

El aumento de tasas para el fisco es una manera de que con los contribuyentes que pagan se trate de recaudar más y así poder el Estado cumplir con sus obligaciones, de tal forma que no se note tanto la evasión existente en el país.

2.7.2 Factores Sociales

Una problemática social y económica actual que no deja que en el país y en la ciudad se siga desarrollando es la evasión tributaria, que no solo trae como consecuencia el estancamiento del desarrollo del país, sino que nos perjudica a todos como ciudadanos indirectamente. La evasión tributaria “Es toda eliminación o disminución de un monto tributario producido dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas violatorias de disposiciones legales”¹², con esta definición podríamos decir que se considera que la evasión tributaria es un fin a lograr para lo cual se emplearan diversos métodos para pagar menos o dejar de pagar tributos. El contribuyente toma la decisión de evadir tributos, según lo observado en la ciudad, existen diversos factores que van a influir en el contribuyente para que decida buscar la forma de pagar menos o no pagar tributos. El principal factor y la base de la evasión de tributos es la falta de conciencia tributaria

¹² Héctor Villegas, “*Revista tributemos*”, (2011), pag.145.

que existe en la población, ya que por desconocimiento o falta de interés muchas personas no se dan cuenta de la importancia de los recursos recaudados, para el desarrollo de nuestro país, en obras y servicios que ya sea directa o indirectamente nos beneficiaran.

Algunas personas no dan importancia a los tributos o los ven en sentido negativo por la mala distribución de algunos de estos o la corrupción existente en nuestro país. Ya no hay confianza en los funcionarios públicos por la deficiente atención que reciben en esas entidades y ver como los alcaldes o autoridades que se supone deben velar por nuestro bienestar, usan su cargo o recursos para beneficio propio. Lo cual conlleva a un desequilibrio y desigualdad entre unas personas y otras.

El desconocimiento o complejidad de ciertas normas tributarias también será un factor de la evasión tributaria, En una experiencia personal pude observar como muchas personas con pequeños negocios como una tienda de abarrotes creían que para apertura su negocio solo requería el permiso de la municipalidad, que solo deben entregar comprobante cuando el adquiriente lo solicita, entregarlo mal llenado, desconocimiento acerca del cronograma o pago de la cuota del nuevo RUS, o incluyen el valor de la percepción que les cobran a sus proveedores es un incremento en el costo del producto.

Muchos de estos desconocimientos traerán a futuro consecuencias en sanciones como el cierre de su local comercial o multas monetarias. Ante todo, esto podemos mencionar que la administración tributaria no brinda la suficiente difusión y orientación a los contribuyentes acerca de cómo deben tributar. Por otro lado, la inestabilidad de las normas tributarias y los cambios continuos y repentinos también conllevaran al contribuyente a cometer faltas.

La evasión tributaria de algunos contribuyentes podrá traer como consecuencia el aumento en tasas de ciertos impuestos, o el aumento de la

carga tributaria en otros contribuyentes, perjudicando a estas entidades y por ende al desarrollo económico de nuestra ciudad y el país.

Además, el pago de impuestos también puede ayudarnos, ya que con ello podemos llevar un mejor control de un negocio, nos puede facilitar el acceso a préstamos en los bancos a tasas más bajas, que la de un préstamo que podría sacar alguien con un negocio informal, tendremos la satisfacción personal de que estamos contribuyendo con el desarrollo del país.

2.7.3 Factores Políticos

Existe un sin número de factores que pueden ser los responsables del fenómeno de la evasión explicado a través del bajo cumplimiento de los contribuyentes con sus obligaciones tributarias, tales como: los factores políticos.

En este apartado debemos resaltar que la población contribuyente si es contraria al gobierno en gestión, evitara a toda cosa cumplir con su obligación para hacer quedar mal al gobierno en gestión.

Es necesario entonces hacerle cambiar al contribuyente, que si es contrario a su preferencia política tiene ve a los funcionarios y a la entidad en gestión, como un foco de corrupción y un mal uso de los recursos públicos y éste es un factor que hace que se genere la evasión. Como ejemplo actual la mayoría de empresarios han evadido lo más que han podido, con un único fin, ahogar al Gobierno actual.

El otro aspecto al que recurren los comerciantes para decir que no pagan impuestos, es que hay una alta corrupción del gobierno. En los últimos meses se han destapado tantos escándalos donde se ven inmersos las entidades y funcionarios del estado, por el uso indebido de los recursos públicos, afectando no solo el tesoro nacional sino también la imagen y

percepción que tienen los ciudadanos sobre la rama ejecutiva y administrativa del poder público.

No es difícil diseñar un buen sistema tributario en el papel, lo difícil es que se convierta en legislación. La razón es, obviamente, que los impuestos son uno de los más importantes campos de batalla política en cualquier país. Esto hace que las reformas tributarias sean frecuentes, pues siempre hay algún grupo interesado en mejorar su situación, desde el gobierno buscando más recaudaciones, hasta los grupos de interés persiguiendo alguna exención. Como los políticos buscan satisfacer las diversas demandas de sus electores, el resultado es que los sistemas tributarios tienden naturalmente hacia la complejidad.

En condiciones normales es difícil introducir reformas sustanciales a los sistemas tributarios, pues dichas reformas enfrentan la resistencia de las élites o los grupos de poder que gozan de beneficios en el sistema existente, y son temidas incluso en diversas esferas de los gobiernos por la incertidumbre sobre sus efectos en distintas actividades y regiones y sobre el curso que puedan tener las propuestas de reforma en el tránsito legislativo. De ahí que las reformas tributarias profundas tiendan a ocurrir con más facilidad en momentos de crisis, cuando es mayor la necesidad de obtener recursos y menor la capacidad de resistencia de los opositores. También ayuda que las reformas sean impuestas (en apariencia, al menos) por algún órgano externo, como el Fondo Monetario Internacional, en quien pueda descargarse el costo político.

La economía política de los sistemas tributarios latinoamericanos está arraigada en factores históricos mencionados al comienzo de este módulo, y los cuales aparecen en acción en el pequeño drama ficcional. El reto que plantea ese drama es de difícil solución y sugiere la necesidad de pactos

sociales de amplio alcance y con visión de largo plazo. Con el retorno a la democracia a comienzos de la década de 1990, Chile logró un pacto fiscal que permitió una profunda reforma de los impuestos y una reorientación del gasto público hacia diversas necesidades sociales. El éxito del pacto fiscal se debió en parte a las características del sistema político chileno. Sin embargo, algunos factores generales que pueden ayudar a producir o reforzar ese tipo de contratos sociales son:

- a) la necesidad que tenga el gobierno de elevar sus ingresos tributarios para responder a las demandas de gasto público de amplios sectores de la población,
- b) la transparencia y visibilidad pública que tengan las discusiones de política fiscal en el Congreso,
- c) el grado de institucionalización de los partidos políticos, de modo que sirvan para agregar y conciliar los múltiples intereses de los electores en aras del bien público,
- d) la confianza del público y del sistema político de que los acuerdos serán hechos efectivos por parte del gobierno y, en particular por parte de la administración tributaria, y de que los resultados podrán ser verificados y, por último, pero no menos importante,
- e) que haya liderazgo político que pueda aglutinar alrededor de una visión de largo plazo todos los grupos sociales relevantes, de modo que el cumplimiento del pacto les ofrezca beneficios potenciales a todos.

CAPITULO III

LA INCIDENCIA DE LA EVASIÓN FISCAL EN LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA

El propósito de este capítulo es destacar que todos los factores mencionados inciden en la recaudación tributaria en El Salvador, las diferentes clasificaciones y de tributos que existen en el país, así mismo, cual es la finalidad de tributación y la forma como está estructurado el sistema tributario Salvadoreño y los impuestos directos e indirectos que existen en El Salvador.

3. Definición de Derecho Tributario

El derecho tributario pertenece al derecho fiscal o al derecho de finanzas públicas, es decir al derecho que regula los intereses patrimoniales del Estado. El Derecho tributario o Derecho fiscal es una rama del Derecho público, dentro del Derecho financiero, que estudia las normas jurídicas a través de las cuales el Estado ejerce su poder tributario con el propósito de obtener de los particulares ingresos que sirvan para sufragar el gasto público en áreas a la consecución del bien común.

En el ordenamiento jurídico de los ingresos públicos se puede acotar un sector correspondiente a los ingresos tributarios, que por su importancia dentro de la actividad financiera del Estado y por la homogeneidad de su regulación, ha adquirido un tratamiento sustantivo. Estas denominaciones no son totalmente equivalentes, en este caso hacemos referencia a que desde tiempos de Roma se designa como fisco a la primera colectividad nacional

personificada, jurídicamente por el Estado, en cuanto hacemos referencia a la actividad económica que se desarrolla para la satisfacción de las necesidades públicas. En materia tributaria, lo definen como "el conjunto de normas que delimitan el poder fiscal, distribuyen las facultades impositivas derivadas de este por organismos estatales que forman parte de la estructura del Estado Nacional o provincial y establecen los límites para el ejercicio de dicho poder".

Tener la noción clara de la diferencia que hay entre las necesidades individuales y las necesidades públicas es esto lo que da origen al derecho tributario, que concierne solamente a la actividad que da satisfacción a estas últimas actualmente los tributos recaudan exclusivamente en dinero, por lo que los regímenes tributario han tenido que adaptarse a la corriente de la circulación monetaria constituyendo indudablemente la más importante, aunque la única fuente de ingreso del Estado¹³.

3.1 Principio de Legalidad

El Estado de Derecho descansa en dos principios esenciales: la división de poderes y el principio de legalidad. Aquí nos interesa sólo este último principio. La seguridad jurídica se encuentra en el principio de legalidad. Este principio jurídico, como limitativo del poder tributario, es una garantía del ciudadano contra la Administración Pública, que no puede excederse en su actuación con quebranto de las personas o bienes, a menos que la ley lo permita expresamente en ciertos aspectos.

Es pues un principio propio del Estado de Derecho, o más bien, el Estado cuya actuación queda sometida a normas jurídicas sin que prime la voluntad del soberano, cuando los individuos acordaron ceder su poder de gobernar al

¹³ Mario Fernández Provoste, "*Principios de Derecho Tributario*", VOL. XXI, (editorial jurídica de Chile, facultad de derecho de la universidad de Chile, colección de estudios jurídicos y sociales 1952), Pag.23 y 24.

Estado a cambio de obtener y gozar los beneficios de la vida en la sociedad que organizaban conforme a ese pacto. Los órganos del Estado realizan toda su actuación por mandato del pueblo.

La norma constitucional recoge este principio esencial: la delimitación de los poderes públicos que el pueblo delega en el soberano. Por esta razón, el Art. 86 inciso tercero CN. Sobre este punto es terminante, cuando ordena: "Los funcionarios del Gobierno son delegados del pueblo y no tienen más facultades que las que expresamente les da la ley"

El principio de legalidad tiene efectividad en el Derecho Tributario, ya que toda la actividad tributaria queda sujeta a la ley, tanto a la primaria o constitucional, como a la secundaria o desarrollista. El "nullumtributum sine lege" limita a la Administración Pública de lo financiero, que no puede exigir tributos sólo que la ley los imponga. Y no puede ser de otro modo. el inciso Primero del Art. 231 CN. Ordena: "No pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley y para el servicio público".

Cuando el principio de legalidad ha sido atacado por doctrinas totalitarias, que defienden la acumulación de todos los derechos en el Estado, ya que consideran que la misma redundaría en beneficio general, sobre la subsistencia del principio de legalidad, Sainz de Bujanda da esta afirmación: "si se demuestra que el Estado de Derecho no se identifica con el Estado demoliberal y que la producción de normas jurídicas de carácter general por órganos que no sean los específicamente administrativos constituye un atributo fundamental en todo Estado de Derecho, habrá que reconocer."¹⁴

3.2 Principio de Justicia Tributaria

¹⁴ Fernando Sainz de Bujanda, "Lecciones de Derecho Financiero", 9ª. Ed, (Universidad complutense, Facultad de Derecho. Madrid, 1991.T. II), Pág. 162.

¹⁵sostiene que no sólo la agricultura es creadora de riqueza, con impuesto único sobre la misma, como señalaba la escuela Fisiocrática, sino también la industria y el trabajo; y, según refiere Matus Benavente, dicho autor clamaba: "Que sea dicho de una vez por todas que todo impuesto que recae en definitiva sólo sobre una estas tres clases de entradas es necesariamente injusto, en cuanto no afecta a las otras", y todavía pule su concepto, cuando adelante dice: "Los súbditos de un Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, cada uno lo más posible en proporción a la renta de que gozan bajo la protección del Estado, observar esta máxima o apartarse de ella, constituye lo que se llama igualdad o desigualdad en la repartición del impuesto"¹⁶

Este principio de igualdad o de isonomía, se halla consignado en el Art. 131 CN respecto a las atribuciones de la Asamblea Legislativa ordinal 6. en su primera parte: "Decretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, en relación equitativa".

Esto significa, en materia impositiva, que la ley tributaria asegura igual tratamiento en las cargas públicas; o sea, que asegura el mismo tratamiento a quienes se encuentren en análogas situaciones.

El principio de igualdad, al adquirir difusión universal se orientó hacia el concepto de equidad, "equity", no obstante que Smith empleó la expresión "equality", que significa igualdad. Después se transformó aún más el concepto adquiriendo el de justicia en la tributación.

Pero, lo fundamental de la máxima de Smith, es la afirmación de que los impuestos (tributos) deben ser: iguales, equitativos o justos.

¹⁵ Adam Smith, economista escocés, en su obra "*Investigación sobre la Naturaleza y Causa de la Riqueza de las Naciones*", (publicada en la segunda mitad del Siglo XVIII, 1776).

¹⁶ Manuel Matus Benavente, "*Finanzas Públicas*" (Ed. Jurídica de Chile. Santiago 1962). Pág. 9

3.3 Principio de no confiscación

Confiscación, en materia tributaria, es la adjudicación que se hace al Fisco de los bienes de un sujeto pasivo, en calidad de sanción o castigo, por infracción de ley impositiva.

Se considera confiscación de bienes, pues, la pena que se aplicará total o parcialmente en los bienes de una persona, para el pago de una responsabilidad tributaria (impuestos, recargos, intereses, multas), hecha por la autoridad pública competente: de gestión administrativa o judicial. Sin embargo, el Art. 106 inciso último CN. es terminante, cuando ordena: "Se prohíbe la confiscación, ya sea como pena o en cualquier otro concepto."

Este principio de no confiscación, tiene su fundamento en otros principios constitucionales: a) El Art. 103CN. que reconoce y garantiza la propiedad privada en función social, el Art. 11 CN. que regula el principio de audiencia, esto es, que nadie puede ser privado de su propiedad o posesión, ni de su vida, etc., sin antes haber sido oído y vencido en juicio.

Mientras esto no acontezca, los impuestos, por regla general, no deben absorber el capital de los particulares. Estos principios constitucionales, y otros más, han dado afianzamiento a esta doctrina limitativa: "las contribuciones públicas no deben ser confiscatorias".

La confiscación, se aclara, es una institución distinta a las medidas cautelares, como el comiso de determinados objetos o mercaderías, que suelen establecer el Código Penal, las leyes de represión aduanera y las que imponen gravámenes al consumo.

3.4 Principio de Doble Imposición

La doble imposición, consiste en que una misma fuente impositiva es objeto de dos o más superposiciones de gravámenes, establecidas por una misma

entidad o dos más entidades que actúan en el plano nacional o internacional; por ejemplo: que el Estado y el Municipio, o un Estado y otro, concurren en gravar las mismas personas o los mismos bienes.

Seligman, citado sostiene que en su sentido más simple, la doble imposición consiste en "gravar dos veces la misma persona o la misma cosa"¹⁷

Este criterio es amplio, más puede restringirse, strictu sensu, al reunirse estas ideas:

- a) Imposición doble o múltiple;
- b) Gravamen a las personas o bienes;
- c) Por análogo concepto;
- d) Mismo período de tiempo, y
- e) Dos o más entes con poder tributario.

Puede decirse así, que existe doble o múltiple imposición cuando las mismas personas o bienes son gravados dos o más veces por análogo concepto, en el mismo período de tiempo, por parte de dos o más sujetos con poder tributario. Las circunstancias que motivan la doble imposición son las siguientes:

- a) Desarrollo de la riqueza mobiliaria;
- b) Ampliación e internacionalización del comercio;
- c) Progreso científico que facilita la comunicación de pueblo a pueblo,
- d) Intensificación de las exigencias financieras del Estado para poder cumplir sus fines.

¹⁷ Carlos María Giuliani Fonrouge, Derecho Financiero. vol. I., 2ª Ed. (De palma Buenos Aires.1973. V. I), Pág.323

3.5 Tributos

3.5.1 Definición de tributos

“Son las prestaciones, comúnmente en dinero, que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio a los particulares en virtud de una Ley y para el cumplimiento de sus fines”¹⁸

“Es un ingreso público de derecho público, obtenido por un ente público, titular de un derecho de crédito frente al contribuyente obligado, como consecuencia de la aplicación de la ley a un hecho indicativo de capacidad económica, que no constituye la sanción de un ilícito”.

Una figura que resulta clave en la comprensión del concepto de tributo es el *hecho imponible*. En este contexto, se trata de la circunstancia o presupuesto de hecho (de naturaleza jurídica o económica), fijado por la ley para configurar cada tributo, cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal; es decir, el pago del tributo. Por ejemplo, la obtención de renta es el hecho imponible en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF) o la posesión de un bien inmueble el del Impuesto de Bienes Inmuebles.

3.5.2 Clasificación de los tributos

El término tributo es un género, que contiene tres especies: Impuestos, Tasas y Contribuciones Especiales, las cuales se detallan a continuación:

Impuestos: “Son los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio la

¹⁸ Juan Antonio Vásquez Viera, Instructivo sobre Retenciones de Impuesto sobre la Renta, El Salvador 2001.

circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta” Responde al principio de Capacidad Contributiva, es decir, la aptitud económica que tiene el individuo de contribuir a sufragar los gastos públicos destinados a satisfacer las necesidades colectivas. Por Ejemplo:

El Impuesto al Valor Agregado (IVA), que paga una persona por la compra de un bien mueble, o prestación de servicio.

El Impuesto Sobre la Renta, que una persona paga, por la obtención de ingresos provenientes de su sueldo.

Tasas, “Son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, en la prestación de servicios o en la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al sujeto pasivo, cuando se produzca cualquiera de las siguientes circunstancias:

1. Que los servicios o actividades no sean de solicitud voluntaria para los administrados.
2. Que no se presten o realicen por el servicio privado.

Contribuciones especiales, “Son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.”

Las contribuciones especiales, responden al principio de beneficio. Con motivo de obras públicas o de la actuación de ciertos organismos públicos, ciertos grupos delimitados experimentan un incremento en su respectivo patrimonio, y de ello deriva la necesidad de contribuir en forma especial. Ejemplos:

El Fovial

Las retenciones del Seguro Social

Las retenciones realizadas por las AFP's

3.6 Finalidad de la tributación

La finalidad básica que fundamenta la imposición de tributos es la de obtener ingresos (finalidad recaudatoria) para financiar las actividades del Estado. La diferencia entre tributo y las multas, radica en la conexión entre tributo y necesidad pública, ya que la finalidad básica de las multas y sanciones es intimidar y castigar en relación con un determinado comportamiento. Mientras que el tributo no constituye nunca la sanción de un comportamiento ilícito.

La doctrina moderna reconoce ampliamente que los tributos, no solo atienden a la finalidad recaudatoria, sino a otras finalidades no recaudatorias o extrafiscales. De hecho, es raro encontrar actualmente figuras tributarias en que el elemento fiscal y el extrafiscal no aparezcan en una u otra medida entremezclados.

El Estado como un ente destinado a la atención constante y permanente de los intereses generales de la colectividad, necesita obtener recursos para poder cumplir con su fin primordial de satisfacer las necesidades públicas, entre las que encontramos: la Defensa de su Territorio, Administración de Justicia, Comunicaciones, Educación, Salud Pública, etc. Es decir, que la finalidad de la tributación es la obtención de recursos para el cumplimiento de sus fines sociales.

A efectos clasificatorios, podemos identificar las finalidades extrafiscales de los tributos en las siguientes categorías:

Redistributivas: Atribuyen al sistema tributario la función de influir en la relación comparativa de las situaciones patrimoniales de los individuos, de

modo que ésta resulte modificada al observar las situaciones antes y después de la aplicación del tributo.

Promoción de Comportamientos: Atribuyen al sistema tributario la función de orientar los Comportamientos de los contribuyentes en un sentido que no se seguiría, o se seguiría en menor intensidad, en ausencia del tributo. Esta función modernamente se liga a Comportamientos de carácter económico, de modo que se busca alterar las decisiones económicas de los contribuyentes en relación a cómo resultarían del mero juego de mercado. Así, se alientan los Comportamientos queridos mediante la concesión de tratos tributarios favorables, comúnmente llamados “incentivos fiscales” para promover la inversión en determinadas actividades.

Ya en esta modalidad de uso extrafiscal del tributo nos encontramos con una cierta relación de contradicción entre la finalidad extrafiscal y la recaudatoria: la exención disminuye la recaudación al tiempo que intenta maximizar la consecución del fin extrafiscal.

3.7 Definiciones y conceptos básicos

Renta: Se llama Renta, “al producto del capital, del trabajo o de la combinación del capital y del trabajo. Puede distinguirse para los efectos impositivos la renta bruta, que es el ingreso total percibido sin deducción alguna, como sucede por ejemplo cuando un impuesto grava los ingresos derivados del trabajo o derivados del capital en forma de intereses. Otras veces se grava la renta libre que queda cuando después de deducir de los ingresos los gastos necesarios para la obtención de la renta, se permite también la deducción de ciertos gastos particulares del sujeto del impuesto.”¹⁹

¹⁹ Recopilación de Leyes Tributarias, Ley del Impuesto Sobre la Renta, Editorial Jurídica Salvadoreña., (San Salvador, El Salvador, año 2009).

Retención: “La Retención es un mecanismo de cobro anticipado de un Impuesto en el momento en que sucede el hecho generador, el cual se puede descontar en la respectiva declaración que bien puede ser el Impuesto de Renta e IVA.”

“Retenciones son las cantidades que deben descontar, por concepto de Impuesto Sobre la Renta, las personas Jurídicas que realicen pagos a sujetos domiciliados o no que reciban ingresos en el país²⁰

Impuesto al valor agregado (IVA): “Es la modificación Técnica del Impuesto de Timbres sobre las ventas en el cual el hecho generador de la base impositiva recae directamente sobre el consumidor”.

Agente de retención en renta, “Es agente de retención todo sujeto obligado por el Código Tributario a retener una parte de las rentas que pague o acredite a otro sujeto, así como también aquellos que designe como tales la Administración Tributaria.

También es Agente de Retención, aquel que, previo requerimiento de la Administración Tributaria es obligado a retener una parte de tales rentas a efecto de recaudar los impuestos, intereses y multas que adeude al FISCO, el sujeto que los percibe.²¹

Sucesiones, El Art. 40 y 43 del Código Tributario presenta la figura de Sucesiones entre personas naturales como el resultado de transferir los bienes y obligaciones del contribuyente fallecido al sucesor o sucesores a título universal, hasta la concurrencia del valor de los activos de la empresa cuya titularidad se ha adquirido por sucesión. (Art.10 Código de Comercio.)

²⁰ Recopilación de Leyes Tributarias. Reglamento de Aplicación del Código Tributario, (San Salvador, El Salvador, año 2009), Art. 93. Editorial Jurídica Salvadoreña.

²¹ Recopilación de Leyes Tributarias, Código Tributario, (San Salvador, El Salvador, año 2009), Art 154 Editorial Jurídica Salvadoreña.

Fideicomisos, los que se constituyen mediante declaración de voluntad por la cual el fideicomitente transmite sobre determinados bienes a favor del fideicomisario, el usufructo, uso o habitación, en todo o parte, o establece una renta o pensión determinada, confiando su cumplimiento al fiduciario, a quién se transmitirán los bienes o derechos en propiedad, pero sin facultad de disponer de ellos sino de conformidad a las instrucciones precisas dadas por el fideicomitente, en el instrumento de constitución. (Art. 1233 Código de Comercio).

Persona natural para efectos impositivos: Según el Art. 7 del Código de Comercio, es aquel individuo que tenga su mayoría de edad, y sea capaz de obligarse y desempeñar el comercio.

Contribuyente: Según el Art. 28 de la Ley de IVA: “Estarán excluidos de la calidad de contribuyentes, quienes hayan efectuado transferencias de bienes muebles corporales o prestaciones de servicios gravadas y exentas, en los doce meses anteriores por un monto menor de cincuenta mil colones y cuando el total de su activo sea inferior a veinte mil colones.

Según el Art. 20 de la Ley de IVA: Que son sujetos pasivos ó contribuyentes y por lo tanto obligados al pago del impuesto sobre la renta, aquellos que realizan el supuesto establecido en el artículo 1 de esta Ley, ya se trate:

- a) De personas naturales o jurídicas domiciliadas o no;
- b) De las sucesiones y los fideicomisos domiciliados o no en el país; y
- c) De los artistas, deportistas, similares domiciliados o no en el país, sea que se presenten individualmente como personas naturales o bien agrupados en conjuntos.

Sistema Tributario: el sistema Tributario de un Estado determinado, es el que está constituido por un conjunto de impuestos, tasas y contribuciones

especiales, que, en virtud de una Ley, se vuelven obligatorios en cuanto a su pago, por parte de las personas naturales y jurídicas con capacidad contributiva.

Estructura del Sistema Tributario Salvadoreño, en nuestro país el Sistema Tributario descansa sobre el Principio de la Territorialidad o de la Fuente y los Instrumentos o Mecanismos de Retención operan por rentas obtenidas en El Salvador, es decir, que el principio de la fuente sujeta a imposición a todos aquellos que reciben beneficios producidos dentro del territorio, lo cual es imputable tanto a residentes como a no residentes.

3.8 Instrumentos utilizados por la administración tributaria para la recaudación de los tributos del impuesto sobre la renta e IVA.

Los mecanismos de retención o retención en la fuente, la retención en la fuente no es un impuesto, sino un mecanismo de cobro anticipado de un impuesto en el momento en que sucede el hecho generador, que bien puede ser el impuesto de renta, a las ventas o de industria y comercio.

La retención en la fuente por ser un pago anticipado de un impuesto, se puede descontar en la respectiva declaración, ya sea de IVA o de Renta.

La retención en la fuente comprende elementos como:

Sujeto Activo, el Estado.

Sujeto Pasivo, es la persona a la que se le debe retener.

Agente de Retención, es la persona obligada a practicar la retención.

Retención, es el hecho económico que se realiza y está sometido a retención.

Tarifa, es el porcentaje que se aplica a la base de retención, y

Base de Retención, es el valor o monto sujeto a retención.

De esta forma, la Administración Tributaria busca recaudar un determinado impuesto de una forma anticipada; mediante la recaudación inmediata de un porcentaje preestablecido que a título del impuesto se retiene. Por lo tanto, cada vez que ocurra un hecho generador de un determinado impuesto, se hace la respectiva retención²²

La presentación y pago de la declaración se debe de realizar durante los primeros diez días hábiles del mes siguiente del que se efectuaron las retenciones.

Al igual que en el Impuesto sobre la Renta, en IVA también existe la figura de retención en la fuente y esta recae en las compras que realizan los grandes contribuyentes a un pequeño contribuyente²³.

3.9 El pago o anticipo a cuenta

La Legislación Tributaria Salvadoreña, lo define como: “Enteros obligatorios hechos por personas naturales titulares de empresas mercantiles contribuyentes del Impuesto sobre la Renta, sucesiones, fideicomisos, transportistas, y por personas jurídicas de derecho privado y público, domiciliadas para efectos Tributarios. Los enteros se determinarán por períodos mensuales y una cuantía del 1.5% de los ingresos brutos.”²⁴

Mediante formularios que proporciona la Administración Tributaria se debe de llevar a cabo la presentación y pago, teniendo de plazo diez días hábiles del siguiente mes, es decir al mes siguiente del cierre del periodo mensual correspondiente.

Objetivos

²² Art. 155, 156, 157, 158, 159 y 160 del Código Tributario.

²³ Clasificaciones asignadas por la Dirección General de Impuestos Internos

²⁴ Art. 51 Código Tributario.

1. Facilitar, asegurar y acelerar la recaudación del impuesto a que se atribuye en Renta.
2. Ayudar a que el Estado tenga mayor liquidez ya que su recaudo es por un plazo determinado y no por periodo, es decir, es mensual y no anual.
3. Lograr que el impuesto sea recaudado en el mismo ejercicio gravable en el que se cause.
4. Prever mecanismos de control del sujeto activo hacia el sujeto pasivo, existiendo así entre ambos un cruce de información.
5. Prevenir la evasión a través de un mayor control.

Los elementos que intervienen son: Sujeto pasivo, es la persona sobre quien recae la obligación de realizar las retenciones, Retención es el hecho económico que se realiza y está sometido a retención, Tarifa es el porcentaje que se aplica a la base de retención, y base de Retención, es el valor o monto de los ingresos brutos mensuales obtenidos

3.10 Como la evasión fiscal incide en la recaudación tributaria en el salvador

Ingresos en El Salvador, es importante hablar de cómo la recaudación tributaria se ha comportado, teniendo en cuenta temas como el comportamiento de la economía, la evasión fiscal y las reformas tributarias. Pero la importancia de este tema se clarifica en el momento que se hace una comparación de estos ingresos con las necesidades del Estado salvadoreño, tomando en cuenta que los ingresos percibidos por los diferentes impuestos establecidos son la principal fuente de financiamiento.

Diseñar un sistema tributario plantea una serie de dilemas para los tomadores de decisiones: qué tipo de impuestos y que tasas cobrar para optimizar la recaudación sin distorsionar las decisiones de los agentes

económicos. Aquí entran en juego, en primer lugar, las preferencias de política de los gobiernos respecto a la distribución de la carga tributaria entre los agentes económicos de la sociedad, tomando en cuenta, además, la naturaleza de sus relaciones con la distribución social, sectorial y espacial del ingreso y la riqueza.

Impuestos directos e indirectos, existen dos tipos de tributos: un impuesto a la renta (ISR) y uno al consumo, es decir, un directo y un indirecto. El diseño de un sistema impositivo implica también dicho dilema, para lo cual se considera un conjunto de factores de tipo económico y de preferencias de política.

Los impuestos directos son aquellos en los que el pago formal y la incidencia del tributo recaen en el mismo individuo. Figuran en esta categoría los impuestos a la renta y a la propiedad (a los activos, al patrimonio), en los cuales el sujeto asume la totalidad de la carga del tributo sin poder trasladarla a otros individuos.

Por su parte, los indirectos son aquellos en los que el pago formal es verificado por un sujeto, pero la carga tributaria se traslada a otros individuos, es decir, quien realmente asume el impacto del impuesto es un tercero.

Los impuestos al consumo (generales o específicos) son el ejemplo más claro de este tipo de tributos, pues en ellos, el responsable de pagar el impuesto es el comerciante, pero quien carga con el peso económico es el consumidor.

Los impuestos directos tienen, por lo general, el objetivo de capturar las rentas y la riqueza de los individuos en función de la misión redistributiva del Estado. Para ello, se fijan escalas de tasas progresivas con base al nivel de ingreso de los sujetos, en el caso de las personas físicas, mientras que las ganancias de las empresas generalmente se gravan a una tasa proporcional.

En el caso de los impuestos indirectos, en particular los generales al consumo, se establece una tasa general y casi siempre tasas diferenciadas o exenciones para casos especiales, como las exportaciones, canasta básica, medicinas, entre otros casos.

Los sistemas tributarios deben cumplir tres principios básicos para lograr su optimización y aceptación por parte de los ciudadanos:

Eficiencia en estricto rigor, eficiencia se define como la relación entre los recursos utilizados y los logros obtenidos con los mismos. Por ejemplo, la eficiencia se da cuando se utilizan menos recursos para lograr un mismo objetivo o cuando se logran más objetivos con los mismos o menos recursos. Para efectos tributarios, un sistema será eficiente en la medida que la recaudación se acerque a su potencial, es decir, la recaudación máxima que puede extraerse de los agentes económicos dado un conjunto de restricciones.

Neutralidad. Significa propiciar una mayor eficiencia económica al atenuar los efectos de los tributos en la asignación de recursos y minimizar así la carga excedente del impuesto. Se trata de restar peso a las consideraciones de naturaleza tributaria en las decisiones de inversión y consumo de los agentes económicos, pasando a regir con menores interferencias los mecanismos de mercado en la formulación de esas decisiones, evitando distorsiones en la asignación de recursos.

Equidad. Significa que en la distribución de la carga tributaria debe observarse la capacidad contributiva de quienes reciben la incidencia de los tributos. En la práctica, se distinguen dos tipos: a) equidad vertical, que consiste en que los individuos reciban un tratamiento diferencial en la medida que presenten un nivel desigual de capacidad contributiva: mayor carga tributaria relativa cuanto mayor capacidad contributiva (progresividad), y b)

equidad horizontal, que se configura cuando sobre los individuos con idéntica capacidad contributiva incide igual carga tributaria.

La equidad vertical es importante en la calificación de un tributo, o el sistema, como progresivo o regresivo. Así pues, si la carga del impuesto toma en cuenta la capacidad contributiva, asignando mayor carga tributaria a medida aumenta el ingreso, como recién se acotó, el tributo es progresivo. Por el contrario, si la carga relativa se asigna de manera inversa al nivel de ingreso, se dice que el tributo es regresivo. En el primer grupo se ubican los impuestos directos, en particular el impuesto sobre la renta y en el segundo grupo están los indirectos, en especial los generales y específicos al consumo.

Una vez definida la combinación de impuestos directos e indirectos que conforman el sistema tributario, es necesario determinar las tasas impositivas que permitan alcanzar las metas de recaudación trazadas en el presupuesto del Estado. Pero en un contexto económico de escasez, las tasas afectan las decisiones de los individuos y con ello la producción de la economía, por lo que su determinación debe ser una tarea que considere todas las aristas posibles, de modo que el tributo, o el sistema como un todo, garantice los principios básicos de eficiencia, neutralidad y equidad.

Estructura de los Ingresos Tributarios, el sistema tributario del país se ha vuelto más complejo y más distorsionador en los últimos años. Se han realizado esfuerzos por aumentar la participación de la renta siguiendo una estrategia en la que se considera únicamente el hecho que entre mayor sea la participación de la renta sobre el IVA se logrará un sistema tributario más progresivo; sin tomar en cuenta el impacto que pueda tener sobre la inversión; y tampoco considerar que a través de la eficiencia del gasto puede contrarrestarse la regresividad del IVA.

Sin embargo, el sistema tributario sigue descansando, por un amplio margen, en la recaudación de IVA y Renta y el IVA es el que recauda más. La mayor parte de los ingresos tributarios sigue recaudándose por el IVA; sin embargo, las medidas relacionadas con el ISR, y, probablemente, un mayor control y el combate a la evasión, el IVA redujera su participación dentro de los ingresos tributarios, y la renta la aumentara. Esto refleja que las autoridades han logrado mejores resultados en la tributación directa, que tiene la característica de ser impuestos más progresivos.

Esto significa que se está cargando a la sociedad (consumidores, empresas y hogares) con más impuestos, agregando más complicaciones a las actividades económicas formales, y perjudicando el crecimiento económico, a cambio de muy pocos ingresos para el Estado. Dentro de los impuestos introducidos recientemente, se encuentra el de las transacciones financieras y los cargos para seguridad; el FMI ha recomendado reducir o eliminar el impuesto a las transacciones financieras y el de las telecomunicaciones, por la necesidad de aumentar el crecimiento económico.

Sin embargo, debe mencionarse que el impuesto a las operaciones financieras y las contribuciones especiales para seguridad, han generado más ingresos que el resto de los nuevos tributos creados en los últimos años, lo que puede hacer más difícil su eliminación a pesar de las distorsiones creadas por estos tributos.

La estructura de los ingresos está conformada por los ingresos corrientes, ingresos de capital y las donaciones, los ingresos corrientes son la principal fuente de ingresos para el Estado salvadoreño. Los ingresos corrientes están compuestos a su vez por los ingresos tributarios, ingresos no tributarios y otros ingresos.

La estructura de los ingresos tributarios poco ha cambiado desde la reforma implementada en la década de los años noventa, donde se estableció el Impuesto al Valor Agregado como principal impuesto indirecto y el Impuesto sobre la Renta como único impuesto directo, estos siguen siendo los dos impuestos más importantes que sostienen la recaudación tributaria.

El Impuesto sobre la Renta es un impuesto progresivo, que grava directamente las rentas obtenidas por las personas naturales, asalariados y personas jurídicas de forma escalonada, procurando que quien mayores ingresos obtiene posee una mayor obligación tributaria. Como tercer impuesto de importancia están los aranceles a la importación.

Luego se encuentran tributos de menor recaudación, tales como los Impuestos a Productos Específicos al Consumo, que están compuestos por tributos aplicados en determinados productos en el proceso de producción, comercialización, distribución, transferencia o importación; entre estos se mencionan impuestos específicos y ad valorem a productos de bebidas alcohólicas, carbonatadas, cervezas, tabaco, armas de fuego, etc. La participación de estos tributos no presentó mayores variaciones a lo largo del período en estudio. Igual comportamiento muestra los tributos clasificados como otros entre los que se mencionan migración y turismo, impuesto especial a la primera matrícula de bienes en el territorio nacional, etc.

El Salvador no tiene recaudación a nivel departamental; además, en el caso de la recaudación de los impuestos municipales, El Salvador está dentro de los países que menos recaudan.

Los datos de tributos municipales no incluyen el cobro de tasas por servicios como la recolección de basura, manejo de desechos sólidos, barrido de calles y aceras, alumbrado público y pavimentación de calles; que no son impuestos sino cargos cobrados por servicios municipales que se dan a la

ciudadanía; sin embargo, en algunos casos en la base de datos del CIAT se incorporan dentro de la recaudación municipal algunos ingresos que no son estrictamente impuestos, para algunos países.

En cuanto a las contribuciones a la seguridad social, varios países latinoamericanos recolectan menos que El Salvador, como porcentaje del PIB; sin embargo, el país presenta una brecha importante con respecto a los países que recaudan más por este concepto.

En los últimos años, las medidas de política tributaria implementadas en El Salvador han aumentado la participación del ISR dentro de los ingresos tributarios, y la proporción del IVA se ha reducido. Sin embargo, el IVA sigue siendo el que aporta más a la recaudación, y, junto con la renta, son los dos ejes principales sobre los que se basa la recaudación, más del 80%.

El hecho que el IVA sea el impuesto que más recauda ha contribuido a que varios analistas señalen que el sistema tributario es regresivo. No obstante, esta afirmación no toma en cuenta otros aspectos de la tributación, ni la progresividad de la renta, ni aborda el hecho de que a través del gasto se puede contrarrestar la regresividad del IVA.

El IVA es un impuesto de base amplia, por lo que no es fácil que la renta lo supere como generador de ingresos, sobre todo en un mercado donde la informalidad es amplia. Al analizar el resto de países de América Latina se observa que en la mayoría es el IVA el mayor recaudador; en los países de la OCDE, por el contrario, es la renta la que está en primer lugar, pero debe tomarse en cuenta que en esos países existen tasas altas tanto de renta como de IVA, hay baja informalidad, mayor progreso económico y social, y lo que pagan los ciudadanos es devuelto a través de servicios de alta calidad que incluyen la educación y la salud, no solo para los más pobres.

Formas para medir la evasión, debe destacarse que los métodos para estimar la evasión enfrentan los mismos problemas que las estimaciones sobre el contrabando, el narcotráfico, y otras acciones ilegales; estas actividades que por su naturaleza son ilícitas, se realizan a escondidas para burlar la ley. Existe, por lo tanto, una dificultad evidente para medir este fenómeno que, por ser ilícito, presenta grandes vacíos de información. Esto plantea en sí mismo una dificultad para el logro de una buena medición, y en tal sentido los estudios realizados optan por efectuar una estimación por métodos indirectos que combinan cifras duras como la recaudación efectiva, con cifras no observadas como la recaudación potencial las cuales son muy sensibles a los supuestos que se utilicen para estimar algo que no se puede ver.

La metodología estándar parte de la estimación de un valor potencial o “teórico” de recaudación. Es un valor no observado que es función de una base tributaria completa, que incluye todo el sector formal e informal, y toma en cuenta las deducciones permitidas por la ley y la tasa o alícuota del impuesto. A su vez, la base tributaria es función de las estimaciones de cuentas nacionales.

Evasión de IVA y renta, en el caso de la evasión del IVA para El Salvador, el esfuerzo más reciente por medirla lo realizó el Ministerio de Hacienda⁶⁹, y según estos cálculos, pasó de 42.4% en 2000 a 29.8% en 2015, mostrando una tendencia a la disminución en los últimos 15 años. Lo anterior permite reflexionar que un camino hacia la reducción de la evasión del IVA es la disminución de la informalidad, lo cual requiere de un mayor entendimiento de dicho fenómeno y sus causas, así como definir mecanismos que propendan a la formalización de manera que se facilite y que sea accesible. Los trámites engorrosos, y el costo en tiempo y dinero son un incentivo a la informalidad, así como cargas impositivas demasiado elevadas.

Para el caso de la estimación de la evasión del impuesto sobre la renta, no se conoce un informe oficial que se haya publicado sobre el mismo, como se hizo para el IVA. Sin embargo, hay varios estudios que estiman los niveles de evasión del impuesto sobre la renta en el país, que arriban a datos sobre la evasión que oscilan entre un 47% a 58.7% de la recaudación teórica. Sin embargo, todas estas estimaciones sufren de los mismos problemas sobre las dificultades para medir algo que no se puede observar.

Por la importancia de este problema, sería oportuno que periódicamente el Ministerio de Hacienda pudiera dar una cifra oficial, basada en un estudio técnico y supuestos sólidos; que, aunque enfrentaría los mismos problemas, se basaría sobre mejor información y, si se hace técnicamente, puede dar una mejor cifra que sirva de referencia, aún con todos los problemas que presente.

Las limitaciones para estimar la evasión no deben servir para negar la existencia del problema, pero lo que sí hay que reconocer que no es fácil determinar, con un margen razonable, la magnitud de la evasión, y más difícil aún es establecer en qué sectores está ocurriendo.

Gasto tributario, una de las herramientas de que disponen los gobiernos para ejecutar sus políticas públicas es el gasto tributario. Frecuentemente, se utilizan los sistemas tributarios para promover ciertos objetivos de política económica, como incentivar el ahorro, estimular el empleo o proteger a la industria nacional. En tales circunstancias, el sistema tributario cumple un rol similar al del gasto público, pero por la vía de la renuncia del Estado a toda la recaudación, o parte de ella, que correspondería obtener de determinados contribuyentes o actividades.

Así, el gasto tributario es aquella recaudación que el fisco deja de percibir en virtud de la aplicación de concesiones o regímenes impositivos especiales;

su finalidad es impulsar o estimular sectores o actividades, regiones o ciertos agentes económicos. En otras palabras, el gasto tributario responde a una acción deliberada del Estado en la ejecución de su política económica para el logro de sus objetivos.

Sin embargo, en la práctica, existe mucha confusión en los conceptos, pues algunas personas, por ignorancia o de manera intencionada, no diferencian entre la evasión fiscal y el gasto tributario. El gasto tributario son ingresos dejados de percibir por el Estado por la misma configuración de las leyes del país.

Es positivo que se cuente con una estimación oficial reciente del gasto tributario; información que es conveniente divulgar para aclarar conceptos y conocer los rubros que incluye. Esto ayudaría a que no se siga confundiendo la elusión con la evasión; contribuiría a evitar errores en su cuantificación; y aclararía que el gasto tributario no solo consiste en incentivos fiscales a las empresas como frecuentemente se usa el terminen, sino que es un concepto más amplio, que incorpora medidas que benefician tanto a personas naturales como jurídicas.

CAPITULO IV

EL MECANISMO DE FISCALIZACIÓN Y CONTROL PARA PREVENIR, COMBATIR Y ERRADICAR LA EVASIÓN FISCAL EN EL SALVADOR

El propósito de este capítulo es dar a conocer los mecanismos que fiscalizan el control para prevenir, erradicar y combatir la evasión fiscal, como lo son la liquidación oficiosa, el fedatario fiscal, el auditor fiscal y como con estos mecanismos se puede llegar a una mejor recaudación tributaria en el país en general.

4. Actividades Tributarias del Estado para Prevenir, Evitar, Controlar y Erradicar la Evasión Fiscal

4.1 Aspectos Generales

Institucionalidad tributaria de los sistemas tributarios a nivel mundial tienen atender a diferentes aspectos como: mantener una gestión sobre impuestos que represente una relación costo beneficio favorable para los Estados, así como las corrientes orientadas a facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias para las diferentes categorías de los contribuyentes, son aspectos que el sistema tributario salvadoreño retoma en su política tributaria a partir de los años 90's, a fin de generar un salto de calidad en la gestión de los tributos, buscando ampliar la base tributaria y aumentar los niveles de recaudación.²⁵

El impulso en la actualización del sistema tributario con llevó a la realización de algunos cambios de índole administrativo, destacando entre éstos la

²⁵ Fortalecer el marco jurídico tributario, de modo que se simplifique el cumplimiento tributario de los contribuyentes y facilite el proceso recaudador del Estado.

integración en la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) de las facultades ejercidas por las anterior Dirección General de Contribución Directa y de Contribución Indirecta, y el desarrollo e implementación de un sistema de información tributaria.

Considerando los beneficios obtenidos producto de las medidas adoptadas, y la continuidad del proceso de modernización de las instituciones del Estado, la actual DGII ha mantenido hasta la fecha un proceso de modernización orientado a incrementar la carga tributaria a través de la reducción de los niveles de elusión y evasión fiscal, destacando entre otros elementos de dicho proceso, los siguientes:

Implementación del Sistema Integrado de Información Tributaria ²⁶(SIIT), que comprende subsistemas de información tributaria relacionada con el procesamiento de declaraciones, control de gestión de los procesos de fiscalización y asistencia tributaria, entre otros. Mejora en el nivel académico del personal de fiscalización. Creación de unidades especializadas²⁷ control del cumplimiento tributario, medianos y grandes contribuyentes, oficinas regionales en las principales zonas del país; unidades vinculadas a la asistencia tributaria: mini centros y centros express, entre otros.

²⁶Según el Artículo 147 del Código Tributario sostiene que las personas o entidades, tengan o no el carácter de contribuyentes, responsables, agentes de retención o percepción, auditores o contadores, deberán conservar en buen orden y estado, por un período de diez años contados a partir de su emisión o recibo.

²⁷ Según la Ley Orgánica De La Dirección General De Aduanas Que la Dirección General de la Renta de Aduanas, fue creada por medio del Decreto Legislativo N° 43, de fecha 7 de mayo de 1936, publicado en el Diario Oficial N° 104, Tomo N° 120, del 12 de ese mismo mes y año: Art. 8. Son atribuciones del Director General: b) Evaluar la operatividad de la Dirección General, a efecto de racionalizar y unificar su funcionamiento; asimismo, ordenar en los casos que sea necesario la intervención de cualquier aduana por parte de unidades especializadas de la institución, si así lo requieren las exigencias del servicio.

Fortalecimiento del debido proceso a través de la creación en 1999, de la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas (UAAP)²⁸.

El sistema tributario salvadoreño se complementa con la aplicación de impuestos al comercio exterior, que esencialmente están constituidos por los Derechos Arancelarios a la Importación (DAI), el IVA a la importación y los Impuestos Específicos aplicables a la importación. Dichos impuestos son administrados por la Dirección General de Aduanas (DGA), entidad que además es responsable del control de los regímenes de zonas francas, depósitos para perfeccionamiento activo (DPA) y almacenes de depósito privado. La DGA se ha orientado en mayor medida a la facilitación del comercio y a la homologación de la normativa y procedimientos aduaneros dentro del marco del proceso de Unión Aduanera Centroamericana, siendo algunos de los mecanismos de facilitación implementados los siguientes: Implementación del sistema informático “SIDUNEA”, para el control informático de las operaciones de comercio exterior.

Aplicación de herramientas tecnológicas para facilitar los procesos aduaneros: tele despacho de mercancías, envío de manifiestos de carga y de embarque vía electrónica, incorporación de sistemas de selectividad para revisión física de mercancías, entre otras.

Aplicación de análisis de gestión de riesgo, para definir controles aduaneros previos y a posteriori en las operaciones de importaciones y exportaciones²⁹

Paralelo a la labor de la DGII y DGA, se encuentra la función de recaudación, facultad atribuible exclusivamente a la Dirección General de Tesorería (DGT),

²⁸ Funde, Seguridad Fiscal: Medidas Para Fortalecer la Tributación, (El Salvador, 2008), Pág. 27

²⁹ Las mercancías sometidas a un proceso de gestión de riesgos en el cual se determine que deben ser revisadas deberán ser revisadas, deberán ser descargadas en la misma aduana fronteriza para su revisión.

que conjuntamente con las entidades anteriores conforman la Administración Tributaria a que hace alusión el artículo 21 del Código Tributario. El rol principal de la DGT es la recepción de los impuestos que los contribuyentes declaran a la Administración Tributaria, realizando dicha tarea principalmente a través de colecturías bajo su administración y de contratos de servicios suscritos con las instituciones del sistema financiero. Dentro de los aspectos más relevantes del quehacer de la DGT, se tienen:

La administración del Sistema del Tesoro Público (SITEP), sistema informático para tener el control en línea de los pagos recaudados tanto en colecturías como a través de la banca.

Gestión del cobro de la deuda tributaria, a nivel administrativo.

Certificación de la deuda tributaria en mora, para que la Fiscalía General de la República gestione la recuperación por la vía ejecutiva³⁰.

La política fiscal es uno de los factores que es de tomar en cuenta que a la hora de hablar de la Administración Tributaria y su control y fiscalización; la política fiscal se puede definir como el conjunto de instrumentos y medidas que utiliza el gobierno para participar en la actividad económica de un país, a través de sus componentes fundamentales: los ingresos fiscales y el gasto público.

Dicha participación parte del principio básico del rol del Estado: garantizar que la sociedad mejore su nivel de vida de manera permanente y alcance estadios superiores de bienestar.

Dicha participación parte del principio básico del rol del Estado: garantizar que la sociedad mejore su nivel de vida de manera permanente y alcance estadios superiores de bienestar.

³⁰ Ibíd. 28

En ese afán y en una economía sin política monetaria ³¹ explícita, la política fiscal tiene la responsabilidad de lograr la estabilidad macroeconómica en el corto plazo, es decir: que la economía mantenga niveles de producción sostenidos, equilibrio de pagos, baja inflación y pocas distorsiones en el mercado; mientras en el largo plazo, persigue el objetivo de lograr la utilización y distribución eficiente de los factores de producción y con ello un crecimiento sostenido.

Este es precisamente el caso de El Salvador, que al haber renunciado al uso de los instrumentos básicos de la política monetaria ante la entrada en vigencia de la Ley de Integración Monetaria en enero de 2001, los únicos instrumentos explícitos de política económica son los de la política fiscal, viéndose las autoridades fiscales obligadas a hacer todo el trabajo por sí mismos, es decir, velar por la estabilidad, el crecimiento económico y el bienestar, sin descuidar su propia función: asegurar la sostenibilidad fiscal en el mediano plazo.

Cumplir con tales responsabilidades implica que el Estado debe optimizar la toma de decisiones de política, pues no se dispone de muchas opciones para lograr que la economía se encauce en una tendencia de crecimiento sostenido y al mismo tiempo se logren resultados fiscales plausibles, especialmente en un entorno volátil y con muchos shocks internos y externos que tienen un alto impacto en la economía y finanzas públicas del país, como los que han tenido lugar desde que explotara la crisis financiera global a mediados de 2008.

³¹ Se hace mención que es el conjunto de acciones que el Banco Central de Reserva lleva a cabo para influir sobre las tasas de interés y las expectativas inflacionarias del público, a fin de que la evolución de los precios sea congruente con el objetivo de mantener un entorno de inflación baja y estable.

Ahora bien, el bienestar de una nación depende en buena manera de cómo se distribuya su riqueza. De acuerdo al pensamiento económico clásico el mercado tiene la capacidad de lograr una adecuada distribución, pero la historia ha demostrado que el mercado tiene fallas que afectan esa labor. Estas externalidades justifican entonces la intervención del Estado en procura de una sociedad más equitativa.

Es de este modo como la redistribución del ingreso se convierte en una de las funciones primordiales del Estado, quien debe garantizar al mismo tiempo, que la población mejore su nivel de vida de manera permanente. De acuerdo a DEUCLA, el análisis de la función redistributiva de las finanzas públicas ha cambiado a lo largo del tiempo.

En el pasado, se basaba principalmente en el estudio de los principios del beneficio y capacidad de pago. El primero considera el cobro de impuestos por los servicios provistos por el gobierno, por lo que es contrario a la idea de la redistribución, ya que todo beneficio debe ser pagado. Por su parte, el principio de capacidad de pago se decanta porque los incrementos en el bienestar estén asociados a mayores cargas impositivas, es decir que más ingreso implica más impuestos. Este criterio sugiere la existencia de progresividad, pero no indica cuanto más deben pagar los individuos con mayores ingresos. En el mismo orden, la “justa distribución”³² de la carga impositiva ha sido el tema central de la formulación de políticas públicas. A lo largo del tiempo se han desarrollado diversos modelos de “óptima progresividad”, que basan su análisis en distintos marcos de acción, como el óptimo de Pareto (cuáles son las consecuencias de la equidad), funciones de utilidad bajo los enfoques rawlsiano (el bienestar social es igual al mínimo bienestar individual) y utilitario (el bienestar social es la suma de los bienestares individuales), entre otros (DEUCLA).

³² Es el cobro justo por acciones u otros dividendos de un inversionista.

Lo común en todas las aproximaciones es que la redistribución es una solución “secondbest” que implica costos que afectan la eficiencia en la sociedad, por lo que los tomadores de decisiones de política se enfrentan ante un dilema entre la equidad y la eficiencia, convirtiéndose éste en el núcleo del problema de la definición de un impuesto óptimo.

Por lo general, los impuestos progresivos gravan el ingreso de las personas y éstos juegan un papel potencialmente beneficioso en la sociedad, afectando el consumo, el ahorro y las asignaciones de la oferta de trabajo entre los hogares y a través del tiempo: ayudan a mejorar la distribución del ingreso, la riqueza, el consumo y el bienestar.

Respecto de los impuestos progresivos, se sugieren tres recomendaciones de política que son perfectamente implementarles y socialmente aceptables: a) las personas con altos ingresos pueden ser sujetas de altas y crecientes tasas marginales sobre sus ingresos; b) los individuos de los estratos bajos de la sociedad deben recibir subsidios¹⁴⁴ para completar los ingresos necesarios para subsistir y c) los ingresos de capital deben ser gravados.

El gobierno pretende gravar con impuestos a aquellos individuos con alta capacidad contributiva³³ y otorgar subsidios a los que tienen poca capacidad; pero el gobierno necesita estar seguro de que los primeros no arbitrarán con las tasas, es decir, ocultar su capacidad contributiva haciéndose pasar por personas de bajos ingresos. Para superar ese problema.

En otras palabras, el tomador de decisiones de política debe asegurar que el sistema impositivo provee los suficientes incentivos para que los individuos

³³ Es la que hace referencia a la capacidad económica que tiene una persona para poder asumir la carga de un tributo o contribución. En consecuencia, la capacidad contributiva es un elemento importante a tener en cuenta a la hora de implementar impuestos, puesto que los impuestos deben corresponder a la capacidad que tiene el sujeto pasivo para asumirlos.

de altos ingresos se mantengan en el nivel correspondiente a su capacidad, aun cuando tengan que soportar altas tasas impositivas³⁴.

4.1.1 Recaudación de Impuesto por parte de la Administración Tributaria

Cuando en las normas del Código Tributario se haga alusión a la recaudación Tributaria, deberá entenderse que se hace referencia al Ministerio de Hacienda, a través de las Direcciones respectivas, responsables de la recaudación de impuestos. Compete a la Administración Tributaria la potestad de administrar la aplicación del Código Tributario y las leyes tributarias que regulan los tributos internos³⁵, de una manera general y obligatoria.

Son funciones básicas de la Administración Tributaria:

El registró y control y clasificación de los sujetos pasivos en función de su nivel de ingresos, actividad económica y cualquier otro criterio que permita a la Administración cumplir eficazmente con su gestión.

Exclusión de sujetos pasivos cuando carezcan de capacidad contributiva;

Registro y control de los cumplimientos tributarios tanto de los contribuyentes como de los obligados formales;

Control y designación de agentes de retención y de percepción;

La fiscalización de las liquidaciones hechas por los contribuyentes;

Las liquidaciones oficiosas del impuesto;

³⁴ Revista Funde, Equidad Tributaria en El Salvador, Progresividad e impacto redistributivo del sistema impositivo, (El Salvador 2014), Pág. 20-23.

³⁵ Se menciona que es el servicio público que tiene a su cargo la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos.

La aplicación de sanciones;

La gestión administrativa del cobro del impuesto y accesorios;

La gestión previa del cobro de la deuda tributaria por la vía judicial; y,

Cualquier otra función que en materia de tributos internos le permita ejercer eficiente y técnicamente su función administradora.

Las actuaciones de la Administración Tributaria se ajustarán a los siguientes principios generales:

Justicia: es el principio que la Administración Tributaria garantizará la aplicación oportuna y correspondiente de las normas tributarias.

Igualdad: las actuaciones deben ser aptas para no incurrir en tratamientos diferenciados entre sus administrados, cuando estén en igualdad de condiciones conforme a la ley. Legalidad: actuará sometida al ordenamiento jurídico y sólo podrá realizar aquellos actos que autorice dicho ordenamiento.

Celeridad: procurará que los procesos sean ágiles y se tramiten y concluyan en el menor tiempo posible.

Proporcionalidad: los actos deben ser cualitativamente aptos para alcanzar los fines previstos, debiendo escogerse para tal fin entre las alternativas posibles las menos gravosas para los administrados, y en todo caso, la afectación de los intereses de éstos debe guardar una relación razonable con la importancia del interés colectivo que se trata de salvaguardar.

Economía: En virtud del principio de economía, se procurará que los sujetos pasivos y la Administración Tributaria incurran en la menor cantidad de gastos, y se evitará la realización o exigencia de trámites o requisitos innecesarios.

Eficacia: Con base en el principio de eficacia, los actos de la Administración Tributaria deberán lograr su finalidad recaudatoria con respeto a los derechos fundamentales de los administrados.

Verdad material: Las actuaciones de la Administración Tributaria se ampararán a la verdad material que resulte de los hechos investigados y conocidos.

La Administración Tributaria posee facultades de fiscalización³⁶, inspección, investigación y control, para asegurar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias, incluso respecto de los sujetos que gocen de exenciones, franquicias o incentivos tributarios. En el ejercicio de sus facultades podrá:

- a) Requerir a los comprobantes fiscales, libros, balances, registros, sistemas, programas y archivos de contabilidad manual, mecánica o computarizada, la correspondencia comercial y demás documentos emitidos por el investigado o por terceros y que den cuenta de sus operaciones; así como examinar y verificar los mismos;
- b) Verificar las cantidades, condiciones físicas de los inventarios y valores de bienes y mercaderías, confeccionar inventarios de los mismos, controlar su confección o confrontar en cualquier momento los inventarios con las existencias reales;
- c) Realizar inspecciones en locales, establecimientos, bodegas, oficinas y cualquier otro lugar en el que el contribuyente realice su actividad económica o esté vinculada con ella, o en aquellos de terceros con los que tenga o han tenido relaciones económicas. Cuando la inspección hubiere de practicarse en horas fuera de la actividad de los

³⁶ Son aquellas inspecciones, investigaciones y los controles del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios. Para tal efecto, dispone de las siguientes facultades discrecionales.

contribuyentes, la Administración Tributaria solicitará la orden de allanamiento ³⁷al juez con competencia en lo civil correspondiente, la cual deberá ser decidida dentro de las veinticuatro horas de solicitada y ejecutada por la Administración Tributaria junto con la Policía Nacional Civil. Para ese efecto, la Administración Tributaria solicitará la aplicación de dicha medida cautelar por medio de la Fiscalía General de la República, indicando las razones que la motivan.

El juez establecerá la procedencia o no de la medida y al ejecutarla la hará del conocimiento del contribuyente, practicándola con el apoyo de la Fiscalía General de la República, de la Policía Nacional Civil y representantes de la Administración Tributaria.

- d) Citar a sujetos pasivos para que respondan o informen, verbalmente o por escrito las preguntas o requerimientos, realizados por la Administración Tributaria.
- e) Requerir informaciones, aclaraciones y declaraciones a los sujetos pasivos del tributo, relacionadas con hechos que en el ejercicio de sus actividades hayan contribuido a realizar o hayan debido conocer, así como la exhibición de documentación relativa a tales situaciones.
- f) Requerir de los particulares, funcionarios, empleados, instituciones o empresas públicas o privadas y de las autoridades en general, todos los datos y antecedentes que se estimen necesarios para la fiscalización y control de las obligaciones tributarias;
- g) Verificar que los bienes en tránsito ³⁸ estén respaldados por los documentos exigidos por las respectivas leyes tributarias. Igual facultad podrá ejercerse en locales, establecimientos, bodegas, oficinas o en cualquier otro lugar utilizado a cualquier título para

³⁷ Terminación anormal de un proceso por el que la parte demandada reconoce las pretensiones del actor.

³⁸ Se analiza que se tratan de aquellos bienes que entran y salen de un país con el único propósito de llegar a un tercer país.

efectuar actividades económicas, en todos los casos, independientemente que quienes realizan dichas actividades no sean contribuyentes inscritos del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

- h) Desplegar las facultades que el Código Tributario y las leyes tributarias le confieren en horas y días de actividad económica del contribuyente, aunque no correspondan a los horarios de actividad administrativa, independientemente de la naturaleza o de la actividad del negocio o establecimiento.
- i) Investigar los hechos que configuren infracciones administrativas, asegurar los medios de prueba e individualizar a los infractores;
- j) Obtener de otras entidades oficiales, copia de los informes que en el ejercicio de sus tareas de control hayan efectuado con relación a los contribuyentes, responsables, agentes de retención o percepción investigados y recabar de las mismas el apoyo técnico necesario para el cumplimiento de sus tareas;
- k) Realizar el control de ingresos³⁹ por ventas o prestación de servicios en el lugar donde se realicen las operaciones;
- l) Accesar por medios manuales, mecanizados, u otros medios propios de los avances tecnológicos, a los sistemas de facturación o similares autorizados por la Administración Tributaria, de las entidades financieras o similares, así como a administradoras de tarjetas de crédito, para obtener la información que se maneje por este medio;
- m) Asimismo, la Administración Tributaria se encuentra facultada para acceder en el proceso o procedimiento de fiscalización a las bases de datos o tablas de los registros y controles informáticos de los sujetos

³⁹ Sólo se contabilizarán los ingresos procedentes de la venta de bienes cuando se cumplan: La empresa ha transferido al comprador los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes, con independencia de su transmisión jurídica.

pasivos, independientemente al giro o actividad a la que se dediquen y para obtener por medios magnéticos la información correspondiente, los sujetos pasivos por su parte están obligados a permitir dicho acceso y a proporcionar por tales medios la información requerida;

- n) Requerir el apoyo de la Policía Nacional Civil cuando resulte necesario para garantizar el cumplimiento de sus funciones y el ejercicio de sus atribuciones;
- o) Exigir a determinados sujetos pasivos del tributo que lleven libros, archivos, registros o emitan documentos especiales o adicionales de sus operaciones;
- p) Requerir a los auditores ⁴⁰nombrados para emitir dictamen e informe fiscal, la presentación de los mismos; los datos, ampliaciones, justificaciones, explicaciones e informes relacionados a los dictámenes e informes fiscales presentados, así como los papeles de trabajo que soportan la auditoria, inclusive en el desarrollo de la misma;
- q) Solicitar al juez competente por medio del Fiscal General de la República la aplicación de las medidas precautorias contenidas en el Código Tributario;
- r) Comisionar empleados en calidad de fedatarios para que verifiquen el cumplimiento de las obligaciones relacionadas con la emisión de documentos, sus requisitos y la de inscribirse en el Registro de Contribuyentes, de acuerdo a las disposiciones del Código Tributario;
- s) En general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos; y

⁴⁰ Se llama auditor/a (o contralor/a en algunos países de América Latina) a la persona capacitada y experimentada que se designa por una autoridad competente o por una empresa de consultoría, para revisar, examinar y evaluar con coherencia los resultados de la gestión administrativa y financiera de una dependencia (institución gubernamental) o entidad (empresa o sociedad) con el propósito de informar o dictaminar acerca de ellas, realizando las observaciones y recomendaciones pertinentes para mejorar su eficacia y eficiencia en su desempeño. Enrique, Murillo, La Función del Auditor, (El Salvador 2013), Pág. 35.

- t) Requerir a los sujetos pasivos, representantes legales o apoderados señalen un nuevo lugar para recibir notificaciones cuando se dificulte el ejercicio de las funciones de la Administración Tributaria.

Las funciones básicas de la Dirección General de Impuestos Internos serán las de aplicar y hacer cumplir las leyes referentes a los impuestos, tasas y contribuciones fiscales, cuya tasación, vigilancia y control, le estén asignados por la ley y en general la asistencia al contribuyente, la recepción y fiscalización de declaraciones, en su caso; el registro y control de contribuyentes, el pronunciamiento de resoluciones en sus distintos grados, etc. Todo mediante un sistema de operaciones que deberán complementarse con los sistemas normativos, de apoyo, de planificación y demás pertinentes para efectuar todas estas actividades en forma óptima.

Para desempeñar estas funciones la Dirección General de Impuestos Internos estará dividida en las unidades que sean necesarias, las cuales contarán con el personal adecuado para su funcionamiento. Asimismo, La Dirección General de la Renta de Aduanas como dependencia del ramo de la Hacienda pública. Se establece como dependencia del Ramo de Hacienda, la Dirección General de la Renta de Aduanas, con las principales atribuciones y facultades:

Dirección técnica de la renta de aduanas fijar, por asimilación, los foros aplicables a mercaderías⁴¹ que no estuvieren específicamente designadas en el arancel.

Compilar los datos que sirvan para orientar la política comercial de la republica Perseguir el contrabando por medio de las unidades administrativas que quedaran bajo su inmediato mando y organización

⁴¹ Son los artículos o productos que fueron adquiridos con el objeto de ser vendidos y que se utilizan en operaciones de compra y venta.

Actuar como órgano consultivo en todo lo relativo a tratados comerciales y convenciones comerciales que celebre la república Fiscalizar las liquidaciones presentadas, liquidar oficiosamente el impuesto y aplicar las sanciones a que hubiere lugar Establecer controles fronterizos, internos y en carreteras, marítimos y aéreos para asegurar el cumplimiento de las obligaciones aduaneras respectivas. Para ese efecto, el órgano ejecutivo deberá dotarla de los recursos necesarios, así como del personal técnico, policial o militar capacitado que se requiera para el control del contrabando.

Aunado a ello La Dirección General de Tesorería y Deuda Pública es el órgano directivo de la Consejería al que corresponden las funciones encomendadas a la Tesorería de la Comunidad por la Ley General de la Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma de Andalucía, sin perjuicio de las competencias de otros órganos de la Consejería, en orden al cobro de sus derechos y pago de sus obligaciones, sirviendo al principio de unidad de caja mediante la concentración de todos los fondos y valores y gestionando la Tesorería General de conformidad con el Reglamento General de Tesorería y Ordenamiento de pagos.

En el ejercicio de dichas competencias, le corresponde específicamente: La ordenación General de Pagos y el impulso y coordinación de las ordenaciones de pago secundarias, así como la dirección de los procedimientos singulares que de la misma se deriven; la coordinación y supervisión de las cuentas de la Tesorería General, la determinación de su régimen de funcionamiento y demás funciones atribuidas por la normativa vigente, sin perjuicio de las funciones que en esta materia corresponden a los órganos gestores de las mismas; la gestión y rentabilización de todos los recursos financieros de la Tesorería General, sean dinero, valores o créditos, y su distribución para el pago de sus obligaciones, así como la supervisión y control de las entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria.

Le compete, asimismo, el control y coordinación de las Cajas de Depósitos, y la gestión de los demás ingresos financieros derivados del endeudamiento, de los intereses generados por las cuentas de la Tesorería General y de los reintegros que le están atribuidos. Asimismo, le corresponden las funciones directivas en materia de fianzas de arrendamientos y suministros y en particular, respecto a la inspección de las mismas.

Son igualmente funciones de la Dirección General de Tesorería y Deuda Pública ⁴² las atribuciones que, en materia de endeudamiento y avales le correspondan a la Consejería, en particular, la gestión administrativa y presupuestaria de las emisiones de deuda pública y de operaciones de préstamo y crédito de la Junta de Andalucía, así como la propuesta de autorización y el control de las operaciones de endeudamiento de las empresas públicas de la Junta de Andalucía y de las Universidades públicas andaluzas.

Tiene atribuidas también la emisión de informes, con carácter previo a su normalización, en relación con los proyectos de convenios, acuerdos o contratos con entidades financieras que se concierten por la Administración Autonómica; y las relaciones financieras con el Banco de España, Banco Europeo de Inversiones y otras instituciones financieras, así como con las agencias internacionales de calificación de riesgos de crédito y con la Administración del Estado en materia de su competencia.

4.1.2 Objetivos de la Administración Tributaria

Los objetivos estratégicos son instrumentales y operatividad la misión. Orientan la acción organizacional y asignación de recursos, identifican prioridades y cómo llegar a los resultados deseados a través de las

⁴² Deuda pública: Es el conjunto de las deudas de toda especie contraídas por el estado. Se divide en deuda externa y deuda interna.

estrategias, proyectos y acciones operativas. Estos deben generar los objetivos y las estrategias de las dependencias para que se garantice el alineamiento y contribución de todas las partes del Ministerio de Hacienda al logro de los objetivos de política fiscal.

Los objetivos estratégicos son:

1. Garantizar la sostenibilidad fiscal e incrementar la calidad del gasto público mediante mejoras para el fortalecimiento del proceso presupuestario y la asignación del gasto público.
2. Mejorar la gestión de la deuda pública manteniendo el nivel de endeudamiento público en concordancia con proyecciones fiscales de mediano plazo en un marco de sostenibilidad fiscal, con la capacidad de pago del país y con las expectativas de los agentes económicos en el mediano y largo plazo.
3. Fortalecer el sistema de ingresos tributarios incrementando sustancialmente la recaudación tributaria, logrando que los ingresos corrientes sean mayores que los gastos corrientes, a fin de generar ahorro corriente para complementar el financiamiento de la inversión pública.
4. Optimizar el servicio a contribuyentes y usuarios para simplificar, facilitar y hacer más transparente los servicios brindados por el Ministerio de Hacienda, incrementando el uso de herramientas tecnológicas.
5. Incrementar la efectividad operativa institucional mejorando la eficiencia de la gestión de los recursos institucionales.
6. Garantizar la transparencia fiscal y la rendición cuentas, facilitando el acceso a la información fiscal y garantizando el cumplimiento de lo

dispuesto en la Ley de Acceso a la Información Pública en el Ministerio de Hacienda⁴³.

4.2 Fiscalización y Control

4.2.1 Generalidades

La Fiscalización ⁴⁴ como herramienta de determinación, se puede definir como el conjunto de tareas, acciones y medidas de la Administración, tendientes a compeler al contribuyente al cumplimiento íntegro, cabal y oportuno de sus obligaciones tributarias, ya sean ellas sustanciales, como el pago de la obligación, o simplemente formales, como la inscripción en el registro de contribuyentes, la presentación de informes, declaraciones, relaciones, comunicaciones, solicitud de autorizaciones o permisos, etc. Es en esencia una función activa de la Administración Tributaria, orientada a reducir los niveles de evasión. Es claro que la evasión, la elusión y en general el incumplimiento de las obligaciones tributarias formales constituye comportamientos generalizados y reflejan la falta de cultura tributaria⁴⁵.

La Fiscalización se dirige principalmente a detectar este tipo de conductas mediante la investigación, en orden a obtener en principio, de forma voluntaria, el cumplimiento exacto de las obligaciones o la corrección de las declaraciones cuando se hubiere omitido su presentación en debida forma, o se hubiere detectado la existencia de inexactitudes.

La fiscalización es solo uno de los variados instrumentos que se pueden utilizar para alcanzar mayores recaudos, lograr mayor eficiencia y

⁴³http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Institucion/Estructura_Organizativa/Objetivos Ministerio de Hacienda.

⁴⁴ El sistema de recursos administrativos constituye la posibilidad de control de la actividad administrativa por la propia Administración y a instancia del administrado. Cuando el recurso administrativo se plantea y resuelve ante la misma autoridad u organismo que dictó la resolución recurrida, se ha hablado de recurso de reposición.

⁴⁵ Mencionamos que es un campo de las representaciones sociales sobre la relación Estado-sociedad que ha sido poco explorado por las ciencias sociales.

modernización de la administración tributaria y potenciar la capacidad de control institucional como vía sana para el financiamiento del gasto social.

Mediante esa gestión se pretende reducir el nivel de incumplimiento de las obligaciones tributarias, buscando que en las declaraciones, facturas, relaciones o informes se refleje la realidad económica de los obligados y en consecuencia su real capacidad contributiva, así como la vinculación de todos los obligados al sistema tributario.

El incumplimiento de las obligaciones tributarias ⁴⁶ por parte de un número considerable de contribuyentes, explicable por la poca conciencia tributaria y el escaso conocimiento de las normas sobre tributos, conduce a la adopción de conductas evasoras ⁴⁷ que deben ser corregidas mediante el proceso de Fiscalización.

Una Administración que no ejerce la fiscalización, es una Administración débil y en consecuencia poco eficiente. Conviene entonces diseñar las estrategias necesarias para corregir las conductas evasoras, y las causas que las producen.

Las políticas de Fiscalización deben buscar el mejoramiento del comportamiento del contribuyente en relación con el cumplimiento oportuno de sus obligaciones tributarias, propiciando, de una parte, un mejor acercamiento a la Administración y, de otra, combatir la evasión, aumentando el grado de riesgo para los contribuyentes a través de presencia institucional e imposición de sanciones.

⁴⁶ Incumplimiento de las obligaciones tributarias: después de analizar llegamos a la conclusión que es el resultado del análisis de los Auditores Externos sobre el cumplimiento de los contribuyentes auditados por ellos y que son considerados por la Administración tributaria como sujetos pasivos de obligaciones tributarias.

⁴⁷ Son los hechos de sustraer el máximo de materia imponible a la aplicación de la ley fiscal en general o de una tarifa de impuestos en particular, sin trasgredir la letra de la ley, lo cual constituirá fraude fiscal, aprovechando sistemáticamente todas las posibilidades de reducir el impuesto ofrecidas por sus normas o por sus vacíos.

La fiscalización, como instrumento para promover el recaudo y alcanzar una mayor eficiencia y eficacia de la Administración Tributaria, se orientará bajo los principios de igualdad, neutralidad, simplicidad y celeridad y debe dirigirse a la consecución de los siguientes objetivos básicos:

Generales

Disminuir la brecha entre el recaudo potencial y el real.

Incrementar la participación de los ingresos tributarios dentro de los ingresos totales del ente territorial, como vía sana de financiación del gasto.

Específicos

Acercamiento al contribuyente facilitándole el cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias.

Procurar que los sujetos pasivos contribuyan de acuerdo con su capacidad consonancia con los límites establecidos en los hechos generadores y bases gravables regulados por la ley.

La forma de materializar la potencialidad del riesgo varía según el sector de incumplimiento.

En relación con los contribuyentes desconocidos, que evaden totalmente el cumplimiento de su obligación, la Administración Tributaria debe realizar programas de investigación y cruces de información con bases de datos exógenas, que permitan su localización, identificación plena y determinación oficial del tributo.

Los programas de fiscalización tendrán características más complejas y difíciles, en la misma proporción de mayor incumplimiento de las obligaciones; en todo caso, un objetivo importante debe ser crear en el contribuyente la convicción de que su conducta influirá en el criterio de

selección de casos por investigar, y que su incumplimiento será “descubierto” por medio de una revisión e investigación de alta eficiencia, basada en la capacidad del personal de auditores y en un eficaz sistema de información.

4.2.2 Procedimientos

4.2.2.1 Procedimiento de Liquidación Oficiosas

4.2.2.1.1 El Procedimiento Administrativo

El Derecho Administrativo orienta al administrado el camino que debe seguir al ejercicio de su derecho o interés legítimo. El procedimiento administrativo según Santamaría Pastor, está vinculado al crecimiento orgánico que la Administración ha experimentado a lo largo de los dos últimos siglos.

En virtud de lo anterior, los poderes públicos, han promulgado leyes, a fin de establecer de manera uniforme procedimientos administrativos que deberán seguir las Administraciones Públicas, para la emisión de actos jurídicos administrativos.

Sin embargo, en el Derecho Administrativo Salvadoreño, aún no cuenta con una Ley de Procedimientos Administrativos, esto ha generado confusión y dificultades, tanto para la propia Administración y para los administrados al momento de aplicar la normativa administrativa.

4.2.2.1.2 Concepto

Antes de conceptualizar el vocablo proceso se debe decir que este se utiliza para designar todos los actos de carácter procesal que tienen por finalidad el dictado de una sentencia por parte del juez, mientras que procedimiento se refiere a todos los actos que tienen por finalidad última el dictado de un acto administrativo⁴⁸.

⁴⁸ Pedro Aberastury, *Curso de Procedimiento Administrativo*, (Buenos Aires: Editorial Abeledo- Perrot, 1998), Pag.18.

En el Derecho Procesal Administrativo se trata de un conflicto entre el órgano administrativo y el particular u otro ente público, regido por el derecho administrativo y actuando ante el órgano jurisdiccional⁴⁹.

Procedimiento es la sucesión de actos ordenados y consecutivos, vinculados causalmente entre sí, por virtud del cual cada uno es precedente necesario del que le sigue y este, a su turno, consecuencia imprescindible del anterior⁵⁰.

Proceso es un instrumento mediante el cual se lleva a cabo la función judicial. El proceso tiene como ineludibles características una finalidad concreta, la satisfacción jurídica de pretensiones planteadas por partes, por un órgano supra-ordenado, imparcial e independiente.

Por ello, se define como medio de discusión de dos litigantes ante una autoridad, mientras Procedimiento es una figura común a todas las funciones públicas y, por ello, se puede hablar de un procedimiento administrativo, legislativo, entre otros⁵¹.

Gordillo, Ballbe y Escola afirman que todo proceso comporta un procedimiento, pero no todo procedimiento constituye un proceso. Y esto es, porque tanto el proceso como el procedimiento tienen como denominador común ser una secuencia de actos, pero el último carece de la finalidad, propia e imprescindible del proceso. Esto es básico para afirmar que conceptuar un proceso implica necesariamente conceptuar un procedimiento, pero no todo procedimiento es parte de un proceso.

⁴⁹ Tomas Hutchinson, *Derecho Procesal Administrativo, Tomo I*, (Buenos Aires: Editorial Rubinzal-Culzoni, 2009), Pág. 29.

⁵⁰ Alvarado Velloso, *Introducción al Estudio del Derecho Procesal, Primera Parte*, (Santa Fe: Editorial, Rubinzal Culzoni, 1989), Pág.43.

⁵¹ *Ibíd.* 35.

El Estado, en el ejercicio de las potestades públicas, en gran medida se realizan por medio de actos, donde externa su voluntad, por medio de su principales Órganos de Gobierno. Estos actos tienen un procedimiento a seguir, según la Constitución les confiera realizar por medio de tales Órganos. Este procedimiento no se sigue ante la jurisdicción judicial, sino ante los organismos dependientes del Poder Ejecutivo, cuyas resoluciones son generalmente impugnables ante los organismos del Poder Judicial es lo que estudia el proceso administrativo.

4.2.2.1.3 Definición

El procedimiento administrativo siguiendo a Racionero Carmona, se define como: “una serie de actos heterogéneos dirigido a la elaboración o producción de actos o resoluciones de la Administración Pública”.⁵²

El doctrinario Cassagne, expone que el procedimiento administrativo es una serie de actos entre sí, aunque separables, que tienen en común la finalidad de perseguir la obtención de un interés público. El procedimiento administrativo se encuentra conformado por una serie de actuaciones que tienen por finalidad última el dictado de un acto administrativo, de acuerdo a las formalidades impuestas por el ordenamiento jurídico para preservar los derechos y garantías constitucionales. Este incluye tanto la etapa formativa de la voluntad de la Administración, originada en una actuación unilateral de la misma o por petición expresa de una particular⁵³.

El procedimiento administrativo, es parte del derecho administrativo que estudia reglas y principios que rigen la intervención de los interesados en la preparación é impugnación de la voluntad administrativa, participación y

⁵² Carmona Racionero, *Temas de Derecho Administrativo I*, (San Salvador: Consejo Nacional de la Judicatura y Escuela de Capacitación Judicial, 2004), Pág. 64.

⁵³ *Ibíd.* 27. 184

defensa de los interesados, entre otros, pero no estudia cómo deben ser resueltos todos los problemas de fondo que dichos recursos.

En el derecho salvadoreño, se caracteriza por su dispersión procedimental, siendo que no se tiene una definición propia de procedimiento administrativo. Pero, el legislador conceptualiza por acto administrativo, en el Art. 20 del Código Tributario, de forma literal dice: “Una declaración unilateral, productora de efectos jurídicos singulares, sean de trámite o definitivos, dictada por la administración tributaria en el ejercicio de su potestad administrativa”. No obstante el ordenamiento salvadoreño si bien, de manera expresa no lo enumera, como un aspecto elemental del acto administrativo, se debe de entender que para la emisión de los mismos, presupone un procedimiento administrativo.⁵⁴

4.2.2.1.4 El Procedimiento Administrativo y La Función Administrativa

Hay que aclarar que el derecho procesal administrativo se refiere sólo a los procesos judiciales contra la administración y no abarca el estudio del procedimiento administrativo en que se desenvuelve la función administrativa. La secuencia de actos a través de los cuales se desenvuelve la actividad de las instituciones administrativas no se denomina “proceso administrativo” sino “procedimiento administrativo.” La función administrativa es “toda actividad que realizan las instituciones administrativas como el órgano legislativo, jurisdiccional, excluidos respectivamente actos y hechos materialmente legislativos y jurisdiccionales,” son los siguientes:

- a) El órgano ejecutivo: Los procedimientos de instituciones administrativas constituyen “procedimientos administrativos,” sea que se trate de instituciones administrativa centrales o descentralizadas.⁵⁵

⁵⁴ Henry Alexander Mejía, Cuestiones Básicas del Procedimiento Administrativo, (San Salvador: Comité Editorial, 2011), Pág. 459.

⁵⁵ Agustín Gordillo, *Tratado de Derecho Administrativo*, (Buenos Aires: 1975), Pág. 6

- b) El órgano judicial: Realiza función jurisdiccional y función administrativa. En cuanto al criterio de distinción entre función específica jurisdiccional y administrativa, es que toda actividad de los órganos judiciales que no sea materialmente jurisdiccional, será administrativa; en esa medida, realizarán excepcionalmente procedimientos administrativos.
- c) El órgano legislativo: Realiza función legislativa y administrativa, toda actividad que no sea producción de leyes constituirá un procedimiento administrativo⁵⁶.

4.2.2.1.5 Los Fines del Procedimiento Administrativo

Según⁵⁷, los fines del procedimiento administrativo son:

- a) Función de garantía en defensa de derechos individuales y colectivos de los administrados en el procedimiento administrativo. El procedimiento administrativo, es una garantía para los interesados, pues significa el sometimiento de la actividad administrativa a un cauce predeterminado y posibilita participación de personas afectadas en proceso de adopción de decisiones administrativas, permitiendo que puedan intervenir en defensa de sus derechos e intereses legítimos.

La actuación Administrativa debe someterse a un procedimiento predeterminado, por el principio de legalidad. La jurisprudencia originada por la Sala de lo Contencioso Administrativo (SCA), sostiene

⁵⁶ Es el flujo continuo e interrelacionado de las actividades de planeación, organización, dirección y control, desarrolladas para lograr un objetivo común: aprovechar los recursos humanos, técnicos, materiales y de cualquier otro tipo, con los que cuenta la organización para hacerla efectiva.

⁵⁷ Gamero Casado y Fernández Ramos, *Manual Básico de Derecho Administrativo*, 4ª ed. (Tecno, 2007), 81 y ss.

que el procedimiento administrativo, como elemento formal del acto administrativo, desempeña función de plena garantía para el administrado, posibilitando participación del administrado en las decisiones del poder público administrativo, y oportunidad de intervenir en la emisión del acto administrativo y objetar desacuerdos, a través de pruebas pertinentes.

- b) Función de garantía del interés público: El procedimiento posibilita acierto y oportunidad de actuación administrativa, permitiendo, que la Administración tenga en cuenta intereses, públicos y privados (Derechos colectivos, como medio ambiente, contrataciones, licencias o concesiones, participando en la previa elaboración de normas, y debate público.), implicados en actuación, evitando que el funcionario actúe de manera arbitraria en razón del principio de eficacia de la Administración, dado que persigue racionalidad de actuación administrativa.

4.2.2.1.6 Principios Generales del Procedimiento Administrativo

Los principios del procedimiento administrativo constan con caracteres constitucionales, de justicia natural y de derecho supranacional. Para los autores Pedro Aberastury y María Rosa Cilurzo los principios fundamentales son el principio de la legalidad objetiva y el principio del debido proceso adjetivo.⁵⁸ los principios son: Legalidad objetiva, Informalismo, Contradicción, e Imparcialidad.

⁵⁸ Ibíd. 28

El Principio de Legalidad Objetiva: Este principio es llamado además de principio de la legalidad objetiva, principio del debido proceso y principio supremo de razonabilidad y justicia.⁵⁹

El principio de legalidad objetiva es aplicación razonada y jerárquica de grandes principios jurídicos, como razonabilidad o justicia natural, ambos de nivel constitucional y supra-constitucional, por encima de la norma reglamentaria o del acto. Así entendido, este principio se subsume dentro del principio de razonabilidad o debido proceso sustantivo. La finalidad del principio, es al momento de dictar el acto Administrativo, la Administración debe haber agotado la investigación de hechos que determinen su accionar y adecuar estos hechos a la norma.

La Administración, debe conocer lo que realmente acontece o aconteció, de forma objetiva, sin ataduras formales, que genere conocimiento real, originándose de hechos demostrados en el expediente, imperando el principio, el Juez debe dictar sentencia no por lo sucedido sino conforme a hechos que se extraen de las actuaciones.

En consecuencia, la verdad material es aquella que busca, el procedimiento administrativo, el conocimiento de la realidad, de esa verdad. Si se sujeta a la verdad formal, se impediría a la administración que conociera hechos y/o causas ocurridas pero que, por ritualismos formales, no se permitieron agregar a las actuaciones. Así, podría darse el caso, que el particular, en un replanteo posterior, en sede judicial, las invoque y se han receptada, el procedimiento administrativo devendría totalmente estéril e inútil.

En suma, todo actuar debe estar ajustado y basado en la norma. Tanto hechos, como conductas y circunstancias, deben encontrarse justificados, de

⁵⁹ Federico Gamero Thea, *“Las garantías del debido proceso en la toma de decisiones públicas”*, (Madrid: Editorial Civitas y Escuela Libre, 2000), Pág.11-37.

lo contrario, se vulneran principios y garantías constitucionales que, en modo alguno pueden considerarse prerrogativas renunciables para el particular.

4.2.2.1.7 Principios Generales que Conforman el Procedimiento Administrativo

El procedimiento administrativo, al igual que, el proceso judicial, está dotado de principios indispensables que debe respetarse al tramitarse, la jurisprudencia de la SCA, ha recogido algunos principios que se encuentran en el derecho comparado y en la doctrina administrativa, dentro de los cuales tenemos los siguientes:⁶⁰

- a) Principio de oficialidad⁶¹. La Administración, debe tomar a su cargo la impulsión de actuaciones, de forma que pueda cumplir con celeridad el pronunciamiento y tomar medidas adecuadas para el ordenamiento de trámite. El fundamento de este principio, se sustenta que mientras en los procesos civiles por regla general se debaten intereses privados, en el procedimiento administrativo esencialmente responde a intereses públicos, lo cual exige impulso que no dependa de intereses particulares de los administrados, en este sentido la Administración tiene el derecho y el deber de instruirlo, sin necesidad que el interesado lo haya solicitado que se desarrollen diversos trámites.
- b) Principio de contradicción⁶². Según este principio las distintas partes en un procedimiento administrativo han de tener la posibilidad de

⁶⁰ Ibíd. 468

⁶¹ Es el que Indica que el procedimiento debe realizarse íntegramente tal cual lo dicta la ley, gestionándose los trámites pertinentes con suma responsabilidad, es decir que debe ser iniciado de oficio en todas sus etapas.

⁶² Señala que el procedimiento se resuelve en base a los acontecimientos y fundamentos del de derecho, lo que se logra mediante la confirmación y evaluación tanto de los hechos como de las pruebas.

hacer valer sus derechos e intereses, en condiciones de igualdad, esto se desprende del Art. 3 de la Constitución de El Salvador.

- c) Una de las manifestaciones de dicho principio es el derecho que tienen los interesados a presentar alegaciones en cualquier momento, o proponer pruebas y presenciar las prácticas de las mismas.
- d) Puede decirse que se trata de una derivación del derecho de defensa consagrado en el Art. 12 de la Constitución, donde los interesados podrán controvertir hechos o documentos probatorios; incluso la resolución final del procedimiento. La SCA respecto al principio de contradicción se ha referido que este se manifiesta cuando una persona se opone a una prueba debe de gozar de oportunidad procesal para conocerla y discutirla, incluso del derecho de contraprobar, lo que significa que la prueba debe ser presentada dentro de la causa con “conocimiento y audiencia”, aspecto que la Administración debe de considerar.
- e) Principio de publicidad. El término publicidad no significa, en este ámbito apertura total del procedimiento administrativo a la generalidad de ciudadanos, sino que en verdad se refiere a la publicidad de actuaciones administrativas en relación a las partes de los sujetos en la relación procedimental, a fin que tengan acceso al expediente administrativo. Este principio se ha visto flexibilizado, por razones de transparencia en la función pública, cuando se trate de asuntos medioambientales, donde habilita a cualquier ciudadano a ejercer control en virtud que pueda ser afectado por permisos ambientales que otorgue a una persona que realice un proyecto.
- f) Principio “indubio pro actione”. Este principio, exige que el órgano administrativo que tramita el procedimiento trate de evitar deficiencias formales que puedan producirse en el desarrollo del mismo, y tengan origen en actuaciones del ciudadano que den lugar a extinción del

procedimiento. Así, antes de declarar caducidad del expediente, debe concederse al interesado un término para la subsanación de la deficiencia formal. Lo que trata de garantizar el incumplimiento de parte del interesado un trámite formal de escasa o mínima relevancia, el procedimiento no pueda seguir su tramitación, y que la Administración no pueda pronunciar la decisión definitiva.⁶³

- g) En suma, el mismo interés público del procedimiento administrativo, obliga al funcionario que realice una interpretación favorable evitando obstáculos formalistas que impidan el ejercicio efectivo de derechos de los ciudadanos esto en virtud de los Arts. 1 y 18 de nuestra Constitución.
- h) Principio de Audiencia. El ente administrativo encargado de llevar a cabo el procedimiento debe conceder audiencia, a todas aquellas personas naturales o jurídicas, cuyos derechos o intereses legítimos puedan quedar afectado de un acto administrativo, ya sea de trámite o definido, que el mismo adopte.
- i) Por tanto, ha de posibilitar participación activa en el procedimiento de todos los interesados, poniendo en conocimiento un procedimiento abierto que tiene objeto alcanzar una decisión que pueda mejorar o ir en detrimento su posición jurídica.

4.2.2.1.8 Regulación Jurídica del Procedimiento Administrativo

En la Constitución Salvadoreña, no existe disposición expresa donde obligue a los poderes públicos a seguir un procedimiento administrativo, tal como ocurre de manera paradigmática en el ordenamiento primario español, sin

⁶³ ibíd., 470

embargo, haciendo una interpretación sistemática, nos encontramos que es una manifestación implícita del Derecho Constitucional a la Seguridad Jurídica, consagrado en el Art. 2, de la referida Constitución. Pero, el principal fundamento, lo tenemos al Art. 18, donde se consagra el Derecho de Petición y Respuesta, ya que todo ciudadano tiene derecho a presentar sus pretensiones ante una autoridad pública, a fin que se le otorgue, el ejercicio de un derecho subjetivo, por tanto, dicha Administración seguirá un procedimiento administrativo, a fin de resolverle y hacerle saber lo resuelto.

Del mismo modo, este derecho puede activarse, cuando la Administración resuelve contraria a los intereses legítimos de un particular, lo cual deberá de impugnar por medio de recursos administrativos, que la ley franquea, con el propósito de restablecer sus derechos.

En caso que la autoridad resuelva conformando el acto, se abre la puerta al particular para que pueda acudir en sede judicial y entablar un Proceso Contencioso Administrativo.

Para determinar los diversos aspectos elementales que caracterizan a los procedimientos administrativos en la normativa salvadoreña, es necesario estar preestablecidos, con la doctrina del derecho administrativo y sobre todo con el auxilio de la jurisprudencia, dictada por el único Tribunal Jurisdiccional que controla la legalidad de los actos administrativos: la SCA.

Procedimientos administrativos, entre los cuales se destaca: La liquidación oficiosa de los tributos y procedimiento para el cobro administrativas de las deudas tributarias.

Concepto y Definición de Procedimiento de Liquidación Oficiosa: liquidación es la acción, que significa concretar el pago total de una cuenta, ajustar un cálculo o finalizar un cierto estado de algo.

Así, la liquidación de una sociedad mercantil abarca operaciones que tienen lugar tras su disolución, que permiten pagar pasivos, cobrar crédito y completar negocios que están pendientes. La liquidación como un acto de la Administración Tributaria en virtud del cual determina la cuantía de una obligación pecuniaria derivada de la relación jurídico-tributaria, produciendo como efecto primordial la exigibilidad de dicha obligación a cargo del sujeto pasivo⁶⁴.

En suma, el concepto de liquidación en sus diferentes acepciones lleva la extinción de una obligación.

Ahora bien, el Procedimiento de liquidación oficiosa de impuestos es un acto administrativo que forma parte de un procedimiento encaminado a la determinación final del impuesto adeudado por un contribuyente, dicho acto debe comprender la individualización del contribuyente sea este persona natural o jurídica, el tipo de tributo que trate y el período que comprenda la relación de los fundamentos de hecho y de derecho que la sustentan, es decir que este procedimiento tiene características propias, en donde el hecho generador, base imponible, impuesto que trata, período que comprende y antecedentes de hecho que sirvieron para determinar, exigencia o ejecutividad de cobro de la deuda establecida, juegan un papel determinante que la particularizan de otros términos de liquidación; pues no siempre que existe una fiscalización se desemboca en una liquidación oficiosa de tributos.

El contenido jurídico estructural que encierre la determinación oficiosa de los impuestos, es el siguiente:

1. Que la determinación precisa del importe de la prestación u obligación acorde con su finalidad liquidataria, en el entendido que no siempre

⁶⁴ Sentencia de Inadmisibilidad, referencia: 111-R-99 (El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de fecha 15 de diciembre de 2000, considerando IV 8, p. 9.)

ello ha de traducirse en ingreso a favor del fisco, sino que puede darse el caso que arroje un importe con el ya ingresado por el sujeto, o incluso menor, dando lugar entonces a un derecho a la repetición o devolución a favor de este último y la correlativa obligación del ente público de reembolsar el exceso, de acuerdo a lo establecido en el artículo 212 del código tributario, lo cual en general no es practicado por la administración tributaria, enfocándose su actuación de liquidar precisamente el importe de la deuda tributaria que favorezca⁶⁵.

2. En el acto de liquidación se debe identificar el impuesto o la deuda tributaria cuya cuantía se determina, implica expresar todos sus elementos configuradores, como por ejemplo: el presupuesto del hecho concreto, sujeto obligado, periodo impositivo, entre otros⁶⁶.
3. El acto de liquidación debe contener la autoridad⁶⁷ que lo dicta, pues tal omisión impediría conocer si se ha dictado por quien es competente para liquidar esa concreta prestación u obligación.
4. El acto de liquidación debe contener el requisito general de motivación de los actos administrativo que impone deberes, obligaciones que pueden afectar derechos e intereses de los administrados, debiendo reflejar hechos, datos, valoraciones y, en general, criterios que han servido al liquidador para obtener la cuantía fijada.
5. La segunda finalidad del acto liquidatorio, debe contener la pretensión de cobro, exigencia o mandato imperativo si es procedente, se ingresa la prestación en el importe liquidado. Con ello manifiesta, la voluntad

⁶⁵ Código Tributario Art. 183: La Liquidación Oficiosa no será practicada por la Administración tributaria en sede administrativa en aquellos casos que sean remitidos a la Fiscalía General de la Republica para que se investigue la comisión de Delitos de Defraudación al Fisco en los que no sea requisito el agotamiento de la vía administrativa, en los cuales el impuesto evadido lo determinara un juez.

⁶⁶ Código Tributario Art. 184: La liquidación de Oficio podrá realizarse a opción de la administración tributaria, según los antecedentes de que disponga, sobre las siguientes bases: base cierta, base estimativa, y sobre base mixta; en relación con el Art. 81 LIVA.

⁶⁷ En este caso podemos decir que es la administración tributaria

de la administración (en aplicación de la ley) que cumpla la pretensión, indicando, en su caso, al obligado los medios, el plazo y el órgano para efectuar el ingreso.

Las liquidaciones oficiosas pueden ser tanto provisionales como definitivas Art. 145 del código tributario, teniendo una distinción sustantiva y otra procedimental. En el sentido sustancial, radica su esencial diferencia en que la liquidación definitiva, se ha comprobado el hecho generador, que en otras palabras, que ha sido girada, una vez que la DGII entiende que dispone de todos los datos y elementos de juicio necesario para llevar a cabo la cuantificación del impuesto, como resultado de valoración de prueba que se aportó dentro del procedimiento para la determinación oficiosa de los impuesto, que regula el artículo 186 del código tributario.

En caso contrario, la liquidación es provisional, cuando se practica sobre hechos y bases imponibles que solo presunta y probablemente son ciertas, que están expensas de ser confirmadas mediante el procedimiento para la determinación oficiosa regulado en el Art. 186 del Código Tributario, como sucede con la liquidación que realiza el auditor tributario en el informe de auditoría que rinde a la administración tributaria, de conformidad al Art. 174 inciso tercero del Código Tributario.

En sentido procedimental, la distinción entre liquidación provisional y definitiva, consiste en que la primera no produce vinculación definitiva para el sujeto, ni a la administración, la cual puede ser rectificad sin limitación alguna por esta última cuando a su juicio los informes de auditoría que lo contienen son diminutos, o podrá ordenar nuevo informe cuando adolezcan deficiencias y no instruyen lo suficiente para realizar una justa liquidación, o estime el informe no está ajustado a la realidad de la investigación que se

practique, de conformidad a lo estipulado al Art. 175 inciso cuarto del Código Tributario.

La doctrina señala, que se distingue a ambas liquidaciones, no es la posición que ocupa en el procedimiento de liquidación de oficio⁶⁸, sino consecuencia de la posibilidad o no de nuevo pronunciamiento de la administración dentro del procedimiento de liquidación de oficio.

Aclarar, que la liquidación definitiva es inmodificable, una vez pronunciada, por la administración.

El procedimiento de liquidación oficiosa se concluye por medio de una resolución, de conformidad al Art. 186 del Código Tributario. En cambio, la liquidación provisional es susceptible de ser modificada en el transcurso del procedimiento de liquidación, antes de la notificación de resultados de la auditoria al sujeto pasivo; como ya se decía los supuestos que regula el Art. 164 inc. 4 del Código Tributario, en la etapa de la audiencia, apertura a pruebas, en tanto no allá transcurrido el periodo de caducidad.

4.2.2.2 Fedatario Fiscal

4.2.2.2.1 Concepto de Fedatario Fiscal

Es un empleado de la Administración Tributaria, agente en cubierto ⁶⁹ que se presenta a los negocios en calidad de cliente a los negocios para verificar si al adquirente de bienes se le emite el documento respectivo.

⁶⁸ código tributario Art. 183.- La Administración Tributaria deberá proceder a la liquidación de oficio del tributo mediante resolución razonada en los siguientes casos: a) Cuando el contribuyente o responsable hubiere omitido presentar la declaración a que estaba obligado; b) Cuando la declaración presentada o la documentación complementaria ofreciere dudas sobre su veracidad o exactitud, presentare errores aritméticos o ella no cumpliera con todos los requisitos y datos exigidos.

⁶⁹ Agente encubierto: Se entiende por agente encubierto el miembro de la policía judicial que se infiltra en una organización criminal participando del entramado organizativo bajo identidad supuesta, para detectar la comisión de delitos e informar sobre sus actividades con

Es un agente en cubierto que podrá realizar controles sorpresivos a los contribuyentes de los cuales se tenga indicadores que no emiten documentos, cuyo procedimiento se realiza In situ.

Es decir, en el lugar donde se realiza el hecho generador del impuesto ya sea que provenga este de la Adquisición de bienes⁷⁰ o la prestación de servicios⁷¹.

Para los efectos del marco jurídico la figura del fedatario está regulada en el Artículo 180 del Código Tributario.

El Fedatario tiene tres obligaciones básicas:

1. Verificar si los contribuyentes emiten y entregan los documentos legales. Exigidos por la ley;
2. Si tales documentos cumplen con los requisitos de Ley;
3. Si se está cumpliendo con la obligación de inscribirse en el Registro de Contribuyentes.

4.2.2.2 Procedimiento de Fedatario Fiscal

Se inicia el Procedimiento o se pondrán en práctica designando empleados de la Administración Tributaria como fedatarios⁷², a efecto de que se

el fin de obtener pruebas inculpatórias y proceder a la detención de sus autores. V. Moreno Catena, Los agentes encubiertos en España, (La Tribuna).

⁷⁰ Adquisición de bienes: La adquisición de bienes (y la contratación de servicios) es uno de los actos más comúnmente repetidos a lo largo del día en la economía de mercado. Es mediante la compra o adquisición de un bien o servicio, normalmente sujeta al pago de un precio, que los consumidores entramos en contacto con los empresarios y profesionales que nos los facilitan a cambio del precio pactado. El lugar de encuentro de los que adquirimos bienes y de los que nos los venden es el mercado, un lugar donde idealmente deberíamos acudir con plena información sobre el producto que mejor cubre nuestras necesidades.

⁷¹ Según el Artículo 161 del Código Tributario establece que el adquirente de los bienes y el prestatario o beneficiario de los servicios, cuando quien transfiere el bien o el prestador de los servicios no tenga domicilio ni residencia en el país es el obligado al pago del impuesto. para este efecto deberán efectuar las retenciones pertinentes y enterarlas mediante mandamiento de pago emitido por la administración tributaria.

⁷² al consultar la ley logramos definir que Fedatario es un representante de la Administración Tributaria facultado para la verificación del cumplimiento de la obligación de emitir y entregar

presenten a los negocios en calidad de clientes para que se verifique in situ, si al adquirir bienes o servicios se les emite el documento respectivo.

El agente encubierto denominado fedatario no se le emita el documento por la venta o la prestación de servicio éste procederá a identificar la calidad con la cual comparece y emitirá y notificará un auto ⁷³denominado de comisión ya sea al propietario o a la persona encargada del negocio que no esté facturando e inmediatamente procederá a levantar acta de comprobación del incumplimiento⁷⁴, la cual servirá de base para imponer la sanción correspondiente la cual se establece en el Código Tributario.

El cuerpo legal ⁷⁵antes mencionado prescribe el procedimiento por medio del cual se dará tratamiento en caso de que el contribuyente no haya emitido documento alguno que ampare la transacción y haya sido debidamente sancionado.

En caso de incumplimiento de alguna de las obligaciones mencionadas, el Fedatario procederá a identificar su calidad, a notificar el auto de comisión que lo faculta a realizar su verificación y posteriormente a levantar el Acta de

los documentos legales correspondientes por cada operación que se realice, así como del cumplimiento de los requisitos de tales documentos y de la obligación de inscribirse en el Registro de Contribuyentes y sus actuaciones se reputan legítimas, por lo que el acta de comprobación correspondiente, tendrá fuerza probatoria.

⁷³ Se puede entender que es aquel acto real o presunto por medio del cual se pone en conocimiento de las partes, y en algunos casos de funcionarios públicos o de terceros, las decisiones que se dicten en un proceso judicial. Puede también entenderse como sinónimo de “informar” o “comunicar”. La importancia de las notificaciones radica en que, por norma general, ninguna decisión produce efectos antes de ser comunicada a quien interese según sea el caso.

⁷⁴ Incumplimiento: Circunstancia de incumplir una obligación, una promesa o una orden. Diccionario Manual de la Lengua Española Vox. © 2007 Larousse Editorial, S.L.

⁷⁵ Se puede decir que es el acuerdo, comunicación o movimiento llevado a cabo entre un comprador y un vendedor en la que se intercambian un activo contra un pago. Implica un cambio en el estatus en las finanzas de dos o más negocios o individuos. El comprador y el vendedor son entidades u objetos separados, que generalmente intercambian productos de valor, como información, bienes, servicios o dinero. Seguiría siendo una transacción el intercambio de bienes en un momento dado, y del dinero en otro diferente. Este tipo de operación se conoce como una transacción de dos partes, siendo la primera parte la entrega de dinero, y la parte segunda la recepción de bienes.

Comprobación, por las infracciones verificadas y entregará una copia de dicha acta al contribuyente.

El acta de comprobación del Fedatario esta se emite por duplicado, debe expresar los hechos suscitados y bases legales infringidas, nombre, NIT, y NRC del contribuyente, descripción del bien y servicio y el monto de la operación, lugar y fecha del levantamiento del acta de comprobación, firma, nombre y número de documento único de identidad del sujeto pasivo o de la persona que realiza la venta o que presta el servicio.

Ahora bien, si existiere negativa de firmar por parte de las personas mencionadas se hará constar dicha circunstancia, sin que esta afecte el contenido del acta y luego el Fedatario elaborará un informe⁷⁶ que soporte su actuación y remite las diligencias a la Unidad Jurídica correspondiente para la iniciación del procedimiento.

El proceso de imposición de multa inicia con la verificación del acta de comprobación y posterior informe de infracción por parte de la coordinación de grupos de fiscalización de la Dirección General de Impuestos Internos⁷⁷, posteriormente es trasladado a la División Jurídica de la referida Dirección en la cual es estudiado el expediente y verificada su validez, avalado estos aspectos la menciona División o sus diferentes Secciones Jurídicas serán las encargadas de velar por el debido proceso sancionatorio, por lo que realizan las siguientes diligencias.

En el código tributario se regula de la siguiente forma: Artículo 181 el fedatario realizará visitas a los contribuyentes como adquirente de bienes o prestatario de servicios, con el propósito de verificar el cumplimiento de las

⁷⁶ se entiende que es un documento emitido por la División de Fiscalización que muestra los resultados obtenidos en una verificación respecto a peticiones efectuadas.

⁷⁷ La Dirección General de Impuestos Internos es la institución que se encarga de la administración y/o recaudación de los principales impuestos internos y tasas en la República Dominicana. <http://www.dgii.gov.do/dgii/acercaSite/Paginas/default.aspx>.

obligaciones de emitir y entregar facturas o documentos equivalentes y si éstos cumplen los requisitos legales, así como de la obligación de inscribirse en el registro de contribuyentes del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, que lleva la administración tributaria. En el caso que no se emita y entregue el documento que dé constancia de la operación o que el emitido no reúna los requisitos legales, procederá a identificar su calidad de fedatario, a notificar el auto que lo faculta realizar la verificación y a levantar el acta de comprobación por las infracciones verificadas, la que deberá contener los requisitos mínimos siguientes:

- a) Deberá elaborarse en duplicado, entregando la copia al sujeto pasivo persona mayor de edad que realiza las ventas o preste los servicios en los locales, establecimientos, oficinas, consultorios o lugares análogos, según corresponda.
- b) Expresar en forma circunstanciada los hechos y omisiones que se hubieren suscitado y las disposiciones legales infringidas.
- c) Nombre, denominación o razón social, número de identificación tributaria y número de registro del contribuyente.
- d) Descripción detallada de los bienes y servicios que permita individualizarlos, así como el monto de la operación.
- e) Lugar y fecha del levantamiento del acta.
- f) Firma, nombre y número del documento único de identidad, o en su defecto el de la licencia de conducir o tarjeta de afiliación del seguro social y para los extranjeros el número de pasaporte o carnet de residente; u otro documento de identificación que establezca el reglamento de aplicación de este código, del sujeto pasivo, persona mayor de edad al servicio del contribuyente que se encuentre en los locales, establecimientos u oficinas según corresponda.
- g) Nombre y firma del fedatario.

4.2.2.2.3 Requerimiento Probatorio

La división Jurídica o sus dependencias emiten un requerimiento en el cual se solicita que el sujeto pasivo, es decir el contribuyente infractor presente el documento pertinente que por A o B circunstancia dejo de entregar al Fedatario, Agente encubierto de la Administración Tributaria, para lo cual se otorga el plazo de tres días hábiles después del día de la notificación.

Al infractor se le celebrara audiencia por el término de tres días hábiles da audiencia a través de la emisión de un auto que se le notifica en el lugar señalado para oír y recibir notificaciones, el cual surtirá efecto dentro de los tres días hábiles contados a partir del día siguiente al de la notificación del citado auto, por medio del cual se manifieste por escrito de considerarlo procedente, sobre la conformidad o inconformidad total o parcial, con relación al hecho constitutivo de la infracción determinada, asimismo se abre a pruebas las diligencias por el término de ocho días, contados desde el día siguiente al vencimiento del término concedido para la audiencia.

Los Medios de Prueba establecidos en el Código Tributario como lo son: la Confesión, la Prueba Documental, la Prueba Contable, la Prueba Pericial de Terceros y otro.

Informe Técnico: Es un auto con carácter de nota interna en la cual el Técnico Jurídico encargado del caso fundamenta las actuaciones tanto del contribuyente como de la Administración Tributaria su conclusión es de fortalecer lo actuado por el ente fiscalizador o desvirtuado lo actuado por el mismo.

La emisión de la Resolución correspondiente la cual puede ser apelada por el contribuyente. Si el fallo, Sentencia o Resolución son favorables a la

Administración Tributaria y en visita posterior se determina reincidencia, procederá según corresponda el cierre temporal del establecimiento⁷⁸.

En caso de reincidencia la Administración certificará los antecedentes y las pruebas que amparen dicha reincidencia y lo remitirá a la Fiscalía General de la República, para que esta solicite al juez competente que proceda a la sanción del cierre temporal. El Juez dentro de las cuarenta y ocho horas siguientes a la recepción de la certificación de los antecedentes, las pruebas que sustenten la reincidencia, la solicitud de cierre, fijará audiencia para escuchar a las partes y recibir las pruebas pertinentes, al finalizar la audiencia el juez dictará de manera inmediata.

La Resolución respectiva, para que proceda la Sanción de Cierre Temporal, debe cumplirse con todo el procedimiento establecido en el Art. 260 del Código Tributario Procedimiento de audiencia y apertura a pruebas en caso de imposición de sanciones aisladas.

Las sanciones aisladas que por infracciones a las normas contenidas en este código y demás leyes tributarias deba imponer la administración tributaria, se decretarán previo el cumplimiento del procedimiento establecido en esta disposición.

Salvo la sanción de arresto en que se aplicará la ley de procedimiento para la imposición del arresto o multa administrativos, contenida en el decreto legislativo no. 457, de fecha uno de marzo de 1990, publicado en el diario oficial n°. 70, tomo no. 306 del 21 de marzo de 1990.

La infracción que se ordena al inicio del procedimiento concediendo audiencia al interesado dentro del plazo de tres días hábiles, contados a

⁷⁸ El Artículo 257 del Código Tributario establece que el cierre temporal de establecimientos, empresas, locales, negocios y oficinas, es la sanción que se impone a las personas naturales o jurídicas propietarias de aquellas o aquellos, que reincidan en la comisión de las infracciones tipificadas en los artículos 239 de este Código.

partir de la notificación respectiva, entregándole una copia del informe de auditoría o de infracción en el que se le atribuyen los incumplimientos constatados.

El mismo acto se abrirá a pruebas por el plazo de ocho días hábiles, que se contarán desde el día siguiente al vencimiento del plazo establecido para la audiencia. En el término probatorio se deberán presentar mediante escrito aquellas pruebas que fueren idóneas y conducentes.

Sin perjuicio de las facultades de fiscalización y determinación de impuesto, concluido el término probatorio, se dictará la resolución que corresponda, con fundamento en las pruebas y disposiciones legales aplicables, debiendo entregarse en el acto de la notificación, junto a la resolución respectiva, el informe de audiencia y apertura a pruebas, cuando de la valoración de los argumentos vertidos y pruebas presentadas se concluyera que el sujeto pasivo ha desvirtuado en todo o en parte los ilícitos atribuidos.”; y certificar las pruebas y antecedentes que amparen la reincidencia y enviarlas a la Fiscalía General de la República para que esta solicite si es procedente, al juez competente, el referido cierre.

El cierre temporal será ordenado por el juez que lo decretó y ejecutado por la Fiscalía General de la República, con participación de delegados de la Administración Tributaria, acto en el que se impondrán sellos oficiales con la Leyenda cerrado temporalmente, lo cual también debe ser autorizado por el juez por medio de la imposición del sello del juzgado y la indicación por orden judicial.

Este se decreta por un plazo mínimo de 5 a 10 días continuos, una vez comprobada la reincidencia⁷⁹.

4.2.2.2.4 Proceso Sancionatorio

En ciertas épocas que alguien defraudara al fisco ⁸⁰no representaba mayor repercusión social ni moral, incluso era considerado una forma de revancha contra el Estado ante su exagerada presión tributaria.

Esta concepción social estaba, y aún está, profundamente arraigada en el seno de nuestra sociedad, la que todavía no ha tomado real conciencia de cómo inciden las conductas evasoras en la actividad económica del Estado, con la consiguiente disminución de los recursos que deben ser aplicados a los fines Estatales propuestos. En este contexto, la política fiscal ha intentado reprimir tales conductas mediante diversas sanciones, más recientemente incorporó otro tipo de sanción:

El cierre de negocios o clausura tributaria como se le conoce en otras legislaciones; sin embargo, desde la incorporación de la pena de cierre de negocios. Desde la perspectiva de la táctica de la defensa ⁸¹y también de la conveniencia del contribuyente, dilatar la aplicación concreta del cierre resulta beneficioso. Esto se logra como consecuencia del largo y trancado procedimiento de apelación⁸², pues los recursos se conceden con efectos suspensivos, por lo que se suspende la ejecución del cierre hasta que se resuelva la impugnación.

⁷⁹ Se entiende que es la repetición de un cierto vicio, yerro o desliz. El concepto suele emplearse en el ámbito del derecho con referencia al hecho de cometer una misma clase de delito en dos o más oportunidades.

⁸⁰ Es el patrimonio estatal, en todas sus formas.

⁸¹ La noción de defensa está asociada al verbo defender. Esta acción, por su parte, refiere a cuidar, resguardar o conservar algo. La defensa, por lo tanto, es aquello que brinda protección de alguna forma o el resultado de defenderse.

⁸² (Recurso) Entendemos que es el procedimiento judicial mediante el cual se solicita a un juez o tribunal superior que anule o enmiende la sentencia dictada por otro de inferior rango por considerarla injusta.

Los argumentos defensivos ensayados abarcan desde la justificación de carencia de Facturas con pretextos tales como que las imprentas encargadas de elaborarlas no las han entregado hasta pedir la inconstitucionalidad⁸³ por la racionalidad y desproporcionalidad de la sanción de cierre o por violación al derecho de defensa⁸⁴.

La Administración Pública a través de la Dirección General de Impuestos Internos mediante una agresiva y constante propaganda ⁸⁵sobre las severas penalidades para los evasores y amenazas de desplegar operativos a cargo de sus agentes en cubierto “Fedatarios” de esta forma la opinión pública percibe un mensaje contradictorio por un lado la evasión impositiva y por otro el respeto de los Derechos garantizados por nuestra constitución.

En primer término, debe determinarse el bien jurídico por la ley, es decir, el valor que el Derecho pretende a través de las distintas figuras infraccionales, partiendo de la premisa de que no puede considerarse típica una conducta si no afecta un bien jurídico determinado.

El bien tutelado⁸⁶ por la ley es la función de verificación y fiscalización de la institución fiscalizadora con relación a los contribuyentes y demás responsables, a fin de percibir los tributos correspondientes, en este sentido se afirma que el bien jurídico que la ley protege. El impuesto se presenta entonces como el recurso tributario por excelencia para la obtención de ingresos que serán aplicados a la satisfacción de los fines estatales, desde

⁸³ Concluimos que es el quebrantamiento de la letra o del espíritu de la Constitución por leyes del Parlamento, por decretos leyes o actos del gobierno. Recurso extraordinario que, según sus modalidades, tiende a declarar la inaplicabilidad de la ley contraria al texto constitucional, su nulidad.

⁸⁴ Garantía, que le permite directamente o por intermedio de su abogado, solicitar, aportar y controvertir las pruebas que se aducen en su contra, desvirtuar los cargos que se le imputan e impugnar las decisiones que le sean desfavorables.

⁸⁵ La definimos como la Difusión o divulgación de información, ideas u opiniones de carácter político, religioso, comercial, etc., con la intención de que alguien actúe de una determinada manera, piense según unas ideas o adquiera un determinado producto.

⁸⁶ Es el valor que se busca proteger por parte del Estado, detrás del texto jurídico.

esta perspectiva quien no cumpla con sus obligaciones fiscales está entorpeciendo la actividad financiera del Estado e imposibilitando el cumplimiento de sus fines superiores; esta Actividad Financiera del estado comprende dos presupuestos fundamentales:

- a) El sistema de recaudación de los tributos.
- b) Política fiscal para aplicación de los recursos (gasto público).

En caso de reincidencia la Administración certificara los antecedentes y las pruebas que amparen la reincidencia y lo remitirá a la Fiscalía General de la República para que este solicite al juez competente que proceda a la sanción de cierre temporal. El Juez dentro de las cuarenta y ocho horas siguientes a la recepción de la certificación de los antecedentes, las pruebas que sustenten la reincidencia, la solicitud de cierre, fijará audiencia para escuchar a las partes y recibir las pruebas pertinentes, al finalizar la audiencia el juez dictará de manera inmediata la resolución respectiva.

4.2.2.2.5 Diagnóstico del Sistema Tributario y Recomendaciones de Política

La Dirección General de Impuestos Internos (DGII) y la integración de los programas de control de la evasión y del contrabando entre la DGII y Aduanas.

Para fortalecer la fiscalización, fue incluido en el Código Penal la figura del delito fiscal, conteniendo sanciones más drásticas para los evasores; y así poder evitar evasión fiscal por parte de los contribuyentes, y poder así ayudar a la recaudación del fisco; y ayudar al desarrollo del tributo; y poder contribuir. Desde 1999, las autoridades han realizado una serie de esfuerzos importantes para mejorar la recaudación a través de medidas administrativas como el sistema de auto liquidación de mercaderías y programas más

agresivos de fiscalización, las cuales han sido acompañadas de diversas modificaciones a la legislación tributaria.

Entre las reformas destacan la eliminación de las exenciones del IVA a los granos básicos (frijoles, maíz blanco y arroz), frutas y verduras en estado natural, leche fluida y en polvo, y medicinas, y la eliminación del mínimo no imponible de \$ 75.000 (US\$8.571,43) para el pago del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas.

En lo que respecta a las modificaciones del marco normativo, destaca la aprobación del Código Tributario, el cual entró en vigencia el 1 de enero de 2001, como un esfuerzo de unificación, simplificación y racionalización de las leyes que regulan los diferentes tributos internos, y de corrección de diversos vacíos y deficiencias normativas que presentaba la legislación tributaria, particularmente en lo relativo a las facultades de fiscalización, inspección, investigación y control de la administración tributaria.

4.2.2.2.6 Medidas Propuestas del Fedatario para Disminuir la Evasión Fiscal

Gerencia y estructura organizativa de la Administración Tributaria y Aduanera.

- a) Política de recursos Humanos. La administración tributaria de un país debe ser un organismo moderno, eficiente y efectivo, que debe de poseer un estilo de dirección con visión de largo plazo, ser capaz de impulsar reformas y no conformarse el “status quo” tradicional.⁸⁷ Este modelo de gestión es factible en un entorno de personal altamente especializado y motivado a constituir una organización eficiente y

⁸⁷ Fátima Lisseth y Elias Rafailan, “La eficacia del fedatario fiscal como mecanismo para evitar la Evasión Fiscal” (Tesis de grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de el Salvador, 2014) pág. 102 y sig.

cercana a las necesidades de los ciudadanos. Para lograr este perfil, la Administración Tributaria debe de contar con una moderna política de recursos humanos enfocada en construir un elevado nivel de capital humano⁸⁸.

La motivación es un factor administrativo que incide fuertemente en el clima organizacional y que previene a los empleados entrar en situaciones de relajamiento laboral, falta de atención a las instrucciones y sobre todo faltar a disposiciones administrativas como el cumplimiento a la Ley de Ética Gubernamental.

Ante ello la política de administración de personal debe tener un importante componente motivacional: en la relación jefe-colaborador, en el cumplimiento de horarios, carga de trabajo apoyo técnico, reconocimientos, entre otros.

Además, la política laboral debe de buscar equilibrar la gestión profesional del elemento humano respecto de sus actividades personales. De esta forma, se contraría con un personal con una óptima salud mental, acorde con el grado de responsabilidad que el trabajo en la Administración Tributaria representa.

- 1) Salarios Competitivos. Las administraciones tributarias avanzadas tienen entre sus líneas estratégicas una política de salarios competitivos con el estándar del mercado.

⁸⁸ Es el valor económico potencial de la mayor capacidad productiva de un individuo, o del conjunto de la población activa de un país, que es fruto de unos mayores conocimientos adquiridos en la escuela, la universidad o por experiencia. Son múltiples los factores que inciden en la productividad de los individuos y que explican, por tanto, sus diferencias de rentas o salario; unos congénitos, como la fuerza física, la inteligencia, la habilidad, la tenacidad, etcétera, y otros adquiridos con el esfuerzo personal o la influencia del medio ambiente, como la formación, la sanidad, la familia, etcétera; está, en tercer lugar, la mejor o peor suerte que uno pueda tener en la vida, un factor que en ningún caso debe ser menospreciado.

Se recomienda, entonces, que se elabore e implemente una nueva política salarial que tome en cuenta la competitividad y que considere también la importancia que la Administración Tributaria tiene en el contexto. Para que la medida sea efectiva, deben tenerse presentes los siguientes aspectos: Cumplir con la regla de que el personal que realiza las mismas funciones y responsabilidades debe tener el mismo salario. Incluir el factor “salario de eficiencia”.

Esto es una excepción al ítem anterior, que tiene su razón en que hay empleados que destacan más que otros que tienen las mismas funciones, por lo que es lógico que tengan un salario mayor en relación directa con su eficiencia y productividad.

Retribuir legalmente y de manera efectiva e inmediatamente el trabajo extraordinario. Hacer legalmente y de manera efectiva e inmediata el trabajo extraordinario. Las reclasificaciones de puestos o ascensos a puestos superiores, deben de acompañarse del incremento salarial correspondiente.

2. Política de selección y contratación personal. Junto a la política salarial basada en la eficiencia, debe diseñarse e implementarse una nueva política de selección y contratación de personal. Este debe basarse en un sistema de calificación de méritos y demostración de competencias por parte de los candidatos a una plaza en la institución.
3. Política de retención de talentos e incentivos a la productividad.

La estrategia a seguir parte de la creación de una “Escuela de Formación Tributaria”.

4.2.2.3 Auditor Fiscal

El auditor fiscal es aquel a través de la cual se verifica y analiza el correcto

registro y asentamiento de la información financiera de una empresa o un particular, y se comprueba el cumplimiento de sus obligaciones tributarias ante el Estado.

En una auditoría se examinan, analizan y evalúan los registros contables y la documentación que contiene la toda la información relativa a las operaciones efectuadas por una empresa durante un periodo de tiempo determinado.

El objetivo de la auditoría fiscal es determinar la exactitud e integridad de la contabilidad de la empresa, pues gracias a esta se puede conocer la situación económica y financiera real de una empresa.

La información obtenida a partir de una auditoría fiscal, por otro lado, es útil tanto para el Estado, a fin de determinar si la empresa o el particular han cumplido efectivamente con sus deberes contribuyentes, como para futuros inversores, clientes o instituciones crediticias interesadas en hacer negocios con la empresa auditada.

El cumplimiento con las normas tributarias de una legislación, por su parte, es un deber de todas las empresas y particulares. Cualquier tipo de irregularidad podría acarrear sanciones, pues la evasión fiscal es un delito.

Auditoría externa: Como auditoría externa se denomina aquella en que un ente ajeno o independiente a la empresa hace un examen minucioso para conocer su situación financiera y verificar y corroborar la exactitud de su información contable. Puede ser hecha tanto por el Estado, a través de la autoridad encargada de esto, para impedir fraudes al fisco, o por una empresa independiente con la finalidad de analizar la información financiera de la empresa.

Auditoría interna: Se conoce como auditoría interna aquella que realiza una empresa para revisar con detalle sus operaciones, verificar la exactitud de los

datos y comprobar la exactitud de los estados financieros. Se hace con personal dependiente de la propia compañía, por lo general del departamento encargado de llevar la contabilidad. Una de las cosas que ayuda a evitar la auditoría interna es el fraude o los errores de registro.

4.2.2.3.1. Antecedentes de la Auditoría

La auditoría surge para detectar y prevenir el fraude, considerada como una actividad importante, practicada en cualquier entidad, para mejorar los procesos de control interno, financieros y operativos que conlleven a la eficiencia, eficacia y economía en el uso de los recursos públicos o privados, donde su objetivo principal es informar a los diferentes niveles de responsabilidad sobre las observaciones detectadas en el proceso de auditoría, así como descubrir posibles fraudes en el manejo de los fondos.

Algunos de los antecedentes de la auditoría o revisión de cuentas, datan desde el antiguo Egipto donde aparecen los primeros sistemas administrativos que pueden ser considerados como registros contables, obteniendo como resultado documentos financieros que eran utilizados para la toma de decisiones. La unión de los dos imperios, el bajo y el del Alto Nilo, produjo división política y económica, cuyo esquema de recaudación estaba confiado a funcionarios locales que dependían del tesoro general, quien a su vez entrega diariamente cuenta y razón al gran VISIR, única persona autorizada para realizar una revisión antes de informar al Faraón sobre las finanzas del reino. Una vez revisada la información se enviaba al Faraón y de él dependía lograr un aprovechamiento razonable de esa información, ya que era quien encabezaba la administración del Estado.

La historia señala que al morir el Faraón, la estructura del imperio cambiaba, no solo en la vida de las personas que lo habitaban, sino también en los

sistemas de recaudación, esto dependía de la forma de pensar del faraón sustituto.⁸⁹En Gran Bretaña antes del siglo XVII, las auditorías estaban encaminadas primordialmente a examinar los fondos confiados a los financieros públicos o privados. Esas auditorías no tenían por objeto probar la calidad de las cuentas, salvo en la medida en que las inexactitudes pudieran indicar la existencia del fraude.

Desde el mismo momento en que existió el comercio se realizó la auditoría. Las primeras fueron revisiones meticulosas y detalladas de los registros establecidos para determinar si cada operación había sido asentada en la cuenta apropiada y por el importe correcto. El propósito principal de estas primeras auditorías era detectar desfalcos y determinar si las personas en posiciones de confianza estaban actuando encaminadas a asegurar al propietario de un negocio que los empleados contratados habían mantenido correctamente las cuentas y que existían todos los activos y se encontraban registradas a las cantidades apropiadas⁹⁰.

Un hecho que sirvió como evidencia que alguna especie de auditoría se practicó en tiempos remotos fue que los soberanos exigieran el mantenimiento de las cuentas de su residencia por dos escribanos independientes, poniendo de manifiesto que fueron tomadas algunas medidas para evitar desfalcos en dichas cuentas. Fue a finales del siglo XVIII que el término auditor apareció en Inglaterra, durante el reinado de Eduardo I, esta expresión fue derivada de la palabra auditoría que viene del Latín Auditorius y se refiere a todo aquel que tiene la virtud de oír.

Origen y Desarrollo de la Auditoría en El Salvador.

⁸⁹ Ezequiel Santos, Actualización del programa de Cátedra Auditoría II, de la carrera de Licenciatura en Contaduría Pública de la F.M de Occidente, y caso práctico de auditoría financiera, (Santa Ana, agosto 2005),

⁹⁰ John W., Auditoría, 3ª ed., (México: Ed. Mc. Graw-Hill), Pág. 13.

Antes de la década de los cuarenta en El Salvador no se conocía la Contaduría Pública como carrera universitaria o profesión, sino como teneduría pública, fue hasta ese momento que existieron colegios privados dedicados a la enseñanza de la contabilidad extendiendo títulos con varias denominaciones tales como: Perito Mercantil, Contador de Hacienda, Tenedor de libros.

En El Salvador la auditoría comenzó a adquirir importancia cuando el gobierno emitió el decreto N° 57 publicado en el Diario Oficial N° 233 del 15 de Octubre de 1940, incorporando en el Código de Comercio la Reglamentación del Ejercicio de la Contaduría Pública y Auditoría⁹¹. Y se les otorgo la calidad de Contador Público Certificado (C.P.C.) a los primeros profesionales, formándose con ellos el primer Concejo Nacional de Contadores Públicos, a quienes les correspondía autorizar mediante exámenes a los interesados en obtener dicha calidad.

En el año 1961 se fundó la Asociación de Contadores Públicos de El Salvador, formada por profesionales que ya ejercían la Contaduría Pública sin tener calidad de Contadores Públicos Certificados.

La Asociación en vista que el Consejo no convocaba a examen, presentó un anteproyecto a la Asamblea Legislativa, para que el Ministerio de Instrucción Pública nombrara un tribunal examinador, y así dar oportunidad a los interesados para obtener el grado de Contador Público Certificado.

⁹¹ Oswaldo Antonio y William Sánchez, *“Propuesta para la creación del Departamento de Auditoría Interna para la alcaldía Municipal de Chalchuapa, como resultado de la Modernización del Estado”*, (Universidad de El Salvador, 1999, Santa Ana, Pág.42)

4.2.2.3.2 Definición, Finalidad e Importancia de la Auditoría

Algunas de las definiciones de auditoría, que ayudan a comprender de manera más clara todo lo relacionado con ella, se dan a conocer a continuación.

Carlos A. Slosse define a la Auditoría, como el examen de la información financiera, operacional y administrativa por parte de una tercera persona distinta de quien la preparó; con la intención de revisar que los hechos, fenómenos y operaciones se hayan realizado como fueron planeados; que las políticas y lineamientos establecidos dentro de la entidad, fueron aplicados y respetados; además comprobar el cumplimiento de obligaciones fiscales, jurídicas y reglamentarias en general, a fin de aumentar la utilidad que tal información posee para la toma de decisiones⁹².

Aunado a ello José Manuel Pereda S. la define como una actividad investigadora de examinar y verificar documental y físicamente un patrimonio (puede ser de un ente físico y jurídico, público o privado, con afán de lucro o no) con el fin de emitir una opinión sobre la situación económica, financiera u organizativa con vista a su incidencia en el aspecto económico⁹³.

Después de analizar las definiciones anteriores se puede concluir que la auditoría es un proceso sistemático, es decir un conjunto de procedimientos lógicos y organizados que buscan recopilar, acumular y evaluar la información de datos y actividades relacionadas con una entidad, ya sea esta pública o privada. Con el objetivo de verificar la compatibilidad de la información presentada por la empresa, con la que resulte de los informes emitidos por el auditor.

⁹² Carlos Slosse, Auditoría un nuevo enfoque empresarial, (Buenos Aires: Macchi, 2004), Pág. 4

⁹³ José Manuel Sigüenza, Manual de auditoría y cuentas anuales, 3ª ed. (Madrid España: Ed. Ramón Areces, 2002), Pág. 55.

Finalidad de la Auditoria, Una de las finalidades de la auditoría como técnica de control, es recopilar información necesaria y suficiente para evaluar el funcionamiento y operatividad de los sistemas de control interno, administrativos, operativos y contables, con el propósito de descubrir y prevenir errores e irregularidades que conlleven al fraude.

Además, evaluar el cumplimiento de los distintos procedimientos legales, operativos y de control, dando a conocer a través del informe los procesos utilizados y resultados obtenidos mediante la auditoría realizada.

Otra de las finalidades de la auditoría es la transparencia informativa en la gestión empresarial, mediante la combinación de diferentes disciplinas administrativas, financieras y profesional técnico-contable⁹⁴.

Importancia de la Auditoria, consiste en obtener y evaluar objetivamente evidencias sobre las afirmaciones relativas a las actividades y procesos de carácter económico, con el fin de determinar el grado de correspondencia entre las afirmaciones y los criterios establecidos, para luego comunicar los resultados a los usuarios interesados, para la toma de decisiones.

La razonabilidad de los Estados Financieros y la situación global de la empresa se pueden medir por medio de auditoría; una vez evaluados los Estados Financieros sirven como garantía a las entidades financieras, comerciales y de servicio para otorgar un crédito, realizar inversiones a favor de la empresa. Realizar una auditoría es importante porque ayuda a detectar las fallas y riesgos que se tienen en la empresa y que no habían sido identificados por la gerencia.

⁹⁴ 3 Ibíd.

4.2.2.3.3 Clasificación y Características de la Auditoría

a) De acuerdo a la Naturaleza, Auditoría Externa: Es el examen crítico, sistemático y detallado de un sistema de información de una organización económica, realizado por un Contador Público sin vínculos laborales con la misma, utilizando técnicas determinadas y con el objeto de emitir una opinión independiente sobre la forma como opera el sistema, el control interno y formular sugerencias para su mejoramiento.

La labor del auditor externo implica una competencia profesional singular, caracterizada por una serie de atributos tales como, independencia, educación y conocimientos especializados, dedicación al servicio.

Una de las funciones más comunes de la auditoría externa es brindar una opinión sobre las manifestaciones de la administración incluidas en la información contable emitida por el ente.

Auditoría Interna: Es una función independiente de evaluación, establecida dentro de una organización, para examinar y evaluar sus actividades como un servicio a la misma. Es un control cuyas funciones consisten en revisar y evaluar la adecuación y eficiencia de los procedimientos y controles de la Institución⁹⁵.

b) De acuerdo a su propósito la auditoría puede ser: Auditoría Financiera: Tiene como objetivo la revisión o examen (Constancia o evidencia soporte dejada técnicamente en los Papeles de Trabajo), de los Estados Financieros básicos por parte de un auditor distinto del que preparó la información contable y del usuario, con la finalidad de establecer su razonabilidad, dando

⁹⁵ Juan Ramón González, Auditoría Interna Integral, Administrativa, Operacional, y Financiera, 2ª ed. (México: Thomson Editores, 2002).

a conocer los resultados de su examen, mediante un dictamen u opinión, a fin de aumentar la utilidad que la información posee.

Auditoría Operacional o de Desempeño: es un examen objetivo, sistemático y profesional de evidencias, llevado a cabo con el propósito de hacer una evaluación independiente sobre el desempeño de una entidad, programa o actividad, orientada a mejorar la efectividad, eficiencia y economía en el uso de los recursos humanos y materiales para facilitar la toma de decisiones.

Auditoría Fiscal: La auditoría fiscal es el proceso sistemático para obtener y evaluar objetivamente la evidencia acerca de las afirmaciones y hechos relacionados con actos y acontecimientos de carácter tributario, a fin de evaluar tales declaraciones y comunicar el resultado a las partes interesadas.

Auditoría Integral o de Gestión: Es el examen de planes, programas, proyectos y operaciones de una organización o entidad pública, a fin de medir e informar sobre el logro de los objetivos previstos, la utilización de los recursos públicos en forma económica y eficiente, y la fidelidad con que los responsables cumplen con las normas jurídicas involucradas en cada caso.

Auditoría Especial: Se desarrolla en un área determinada de la entidad, ya sea ésta financiera o administrativa, con el fin de verificar la información suministrada o evaluar el desempeño.

Auditoría Ambiental: examen realizado a las entidades responsables de hacer cumplir las leyes, normas y regulaciones relacionadas con el medio ambiente. Se lleva a cabo cuando se cree que la entidad rectora o responsable de hacer cumplir las leyes ambientales, no lo está haciendo adecuadamente.

Auditoría de Sistemas: Es el examen y evaluación de los procesos del área de Procesamiento automático de datos y de la utilización de los recursos que

en ellos intervienen, para llegar a establecer el grado de eficiencia, efectividad y economía de los sistemas computarizados en una empresa y presentar conclusiones y recomendaciones encaminadas a corregir las deficiencias existentes y mejorarlas.

Auditoría Administrativa: En este tipo de auditoría se revisa y evalúa si los métodos, sistemas y procedimientos que se siguen en todas las fases del proceso administrativo, aseguran el cumplimiento de políticas, planes, programas, leyes, reglamentaciones y contratos que pueden tener un impacto significativo en la operación y en los reportes y asegurar si la organización los está cumpliendo y respetando.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

La investigación sobre “evasión fiscal y su incidencia en la recaudación tributaria en El Salvador”. Se concluye lo siguiente: Se han cumplido los objetivos elaborados en el diseño ya que se ha incorporado la normativa constitucional y legal que es aplicada a la materia tributaria, y la vinculación de los principios que fueron objeto de análisis. Así también se comprobaron cada uno de los extremos planteados en las hipótesis de la investigación tanto la general como las específicas.

El concepto de evasión tributaria puede ser definido desde diferentes enfoques, para este trabajo, se considera evasión a aquel medio ilícito del cual se vale el contribuyente para evitar el pago de una parte o del total de la obligación fiscal, además entre las causas que favorecen la figura de la evasión los factores que dan paso a dicha figura, factores sociales, económicos y políticos.

RECOMENDACIONES

Entre las medidas para mejorar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y fomentar unas administraciones fiscales más eficientes están desde el punto de vista técnico, es posible encontrar soluciones en un plazo mucho más corto para resolver el tema de la evasión fiscal por medio de la figura del fedatario fiscal ante esta situación recomendamos lo siguiente:

Ajustar el sistema impositivo con los principios, en especial que respete con la teoría de la capacidad contributiva.

Dotar a las normas tributarias de estabilidad o vigencia que se prolongue en el tiempo. Flexibilizar a la Administración tributaria, para que exista una gran adaptación de los cambios en las normas impositivas.

Desarrollar una estrategia de cumplimiento de las obligaciones fiscales y concentrar los esfuerzos contra la evasión fiscal.

Mejorar y ampliar los servicios al contribuyente, reduciendo los costos del cumplimiento de su obligación tributaria, simplificando métodos y procedimientos, y resolviendo oportunamente sus reclamos y recursos ante la administración.

Identificar y sancionar eficazmente el incumplimiento de las obligaciones tributarias, generando en la sociedad la percepción de un alto riesgo para el contribuyente en caso de no cumplimiento, en el sentido de que será descubierto y sancionado.

Dar la oportunidad al contribuyente de autoliquidar su tributo, siguiendo los procedimientos y plazos establecidos en las leyes y reglamentos respectivos.

Desarrollar planes de fiscalización que permita minimizar la brecha entre el impuesto declarado por los contribuyentes y el impuesto potencialmente definido por la ley.

BIBLIOGRAFIA

LIBROS

Aberastury, Pedro, Curso de Procedimiento Administrativo, (Buenos Aires: Editorial Abeledo Perrot, 1998),

Adams, Charles, la historia de los impuestos, Mexico 1999.

Alvarado, Velloso, Introducción al Estudio del Derecho Procesal, Primera Parte, Santa Fe: Editorial, Rubinzal Culzoni, 1989.

Carmona, Racionero, Temas de Derecho Administrativo I, Texto de Apoyo, San Salvador: Consejo Nacional de la Judicatura y Escuela de Capacitación Judicial, 2004.

Fernández, Provoste, Mario; “Principios de Derecho Tributario”, 1952, editorial jurídica de Chile, facultad de derecho de la universidad de Chile, colección de estudios jurídicos y sociales, VOL. XXI.

G., Thea, Federico, Las garantías del debido proceso en la toma de decisiones públicas, Madrid: Editorial Civitas y Escuela Libre, 2000.

Gamero, Casado y Fernández, Ramos, Manual Básico de Derecho Administrativo, 4ª ed. Tecnos, 2007.

Giuliani, Fonrouge, Carlos, María. Derecho Financiero. Vol. I., 2ª Ed. De palma Buenos Aires. 1973. V. I.

Gordillo, Agustín, Tratado de Derecho Administrativo, Macchi, Buenos Aires: 1975.

González, Juan, Ramón, Auditoría Interna Integral, Administrativa, Operacional, y Financiera, 2ª ed. México: Thomson Editores, 2002.

Matus, Benavente, Manuel, "Finanzas Públicas" Ed. Jurídica de Chile. Santiago 1962.

Mejía, Henry, Alexander, Cuestiones Básicas del Procedimiento Administrativo, Primera edición, San Salvador: Comité Editorial, 2011.

Pita, Claudino, "Concepto de la Evasión Tributaria" XVI Asamblea General del Centro Interamericano de Administradores Tributarios, Asunción, Paraguay, 1985.

Sainz, de Bujanda, Fernando, Lecciones de Derecho Financiero. 9ª. Ed. Universidad complutense, Facultad de Derecho. Madrid, 1991.T. II.

Santos, Ezequiel, Actualización del programa de Cátedra Auditoría II, de la carrera de Licenciatura en Contaduría Pública de la F.M de Occidente, y caso práctico de auditoría financiera, Santa Ana, agosto 2005.

Sánchez, William, Oswaldo, Antonio, "Propuesta para la creación del Departamento de Auditoría Interna para la alcaldía Municipal de Chalchuapa, como resultado de la Modernización del Estado", Universidad de El Salvador, 1999, Santa Ana.

Slosse, Carlos, Auditoría un nuevo enfoque empresarial, Buenos Aires: Macchi, 2004.

Tomas, Hutchinson, Derecho Procesal Administrativo, Tomo I, Buenos Aires: Editorial Rubinza-Culzoni, 2009.

W, John, Auditoría, 3ª ed., México: Ed. M. Graw-Hill.

TESIS

Alvarenga, Nochez, Félix, Saúl, Valiente, Hernández, Medardo Antonio, Portillo, Rodríguez, Néstor, Edenilson, La Potestad Tributaria Material y efectiva en El Salvador, Tesis de Grado, Universidad de El Salvador, 2015.

Rafaeliano, Elías, Fátima, Lisseth, García, García, Aleyda, Milady, Merino, Kimberly, Yamileth, La eficacia del Federatario Fiscal como Mecanismo para evitar La Evasión Fiscal, Tesis de Grado Universidad de El Salvador, 2014.

LEGISLACIÓN

Constitución de la República de El Salvador. Asamblea Constituyente, N° 38 de Fecha 15 de diciembre de 1983, publicado en el Diario Oficial 234, tomo 281 de fecha 16 de diciembre de 1983.

Código Tributario. Decreto Legislativo No. 230 de fecha 14 de diciembre de 2000, publicado en el Diario Oficial número 241, tomo 349, de fecha 22 de diciembre de 2000.

Ley De Impuestos Sobre La Renta Decreto Legislativo No. 134 De diciembre De 1991.

Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, Decreto Legislativo No. 296 de julio de 1992.

Recopilación de Leyes Tributarias. Año 2009, Ley del Impuesto Sobre la Renta, Editorial Jurídica Salvadoreña., San Salvador, El Salvador.

Recopilación de Leyes Tributarias. Año 2009. Reglamento de Aplicación del Código Tributario, Art. 93. Editorial Jurídica Salvadoreña., San Salvador, El Salvador.

Recopilación de Leyes Tributarias. Año 2009. Código Tributario, Art. 154 Editorial Jurídica Salvadoreña., San Salvador, El Salvador.

JURISPRUDENCIA

Sentencia de Inadmisibilidad, referencia: 111-R-99 (El Salvador, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de fecha 15 de diciembre de 2000, considerando IV 8, p. 9.)

DICCIONARIOS

Diccionario Manual de la Lengua Española Vox. © 2007 Larousse Editorial, S.L, Incumplimiento: Circunstancia de incumplir una obligación, una promesa o una orden.

Sigüenza, José, Manuel, Manual de auditoría y cuentas anuales, 3ª ed. (Madrid España: Ed. Ramón Areces, 2002), 55.

Vásquez, Viera, Instructivo sobre Retenciones de Impuesto sobre la Renta.

FUENTES ELECTRONICAS

<http://www.eumed.net/libros->

[gratis/2011a/912/Historia%20de%20los%20impuestos.htm](http://www.eumed.net/libros-gratis/2011a/912/Historia%20de%20los%20impuestos.htm)

<http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Ayuda/Glosario1>

http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Institucion/Estructura_Organizativa/Objetivos

<http://definicion.de/liquidacion>

<http://www.dgii.gov.do/dgii/acercaSite/Paginas/default.aspx>.